

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

LA RÉFORME

DES

QUATRE CONTRIBUTIONS DIRECTES

EN ALSACE-LORRAINE

(1892-1903)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu le Samedi 23 Janvier 1909, à 1 heure 1/2

PAR

ANDRÉ BISSON

Président : M. BERTHÉLEMY.

*Suffragants : { MM. PERREAU, professeur.
 HITIER, agrégé.*

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, rue Soufflot, et rue Toullier, 13

1909

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LA RÉFORME

DES

QUATRE CONTRIBUTIONS DIRECTES

EN ALSACE-LORRAINE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Sera soutenu le Samedi 23 Janvier 1909, à 1 heure 1/2

ANDRÉ BISSON

Suffragants : { MM. PERREAU, *professeur.*
HITIER, *agrégé.*

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ÉDITEUR

14, rue Soufflot, et rue Toullier, 13

1908



INTRODUCTION

L'un des arguments principaux qu'ont toujours mis en avant, en France, les partisans d'une réforme des impôts directs, est tiré de l'exemple des pays étrangers. La plupart des grandes nations européennes, disent-ils, l'Angleterre, la Prusse, l'Autriche, l'Espagne, ont en effet successivement établi l'impôt sur le revenu ; la France seule est restée attachée à des principes qui ne sont plus en rapport ni avec les besoins de l'activité économique d'aujourd'hui, ni avec la justice fiscale la plus élémentaire ; il serait temps qu'elle se haussât au niveau des nations rivales, en réalisant la réforme des quatre contributions.

Cet argument perd cependant toute sa force si l'on considère les profondes différences morales et politiques que présentent deux peuples distincts ; le régime accepté par l'un peut ne pas convenir à l'autre. Or, on ne peut établir de comparaisons qu'entre ce qui est comparable ; et il existe bien peu de pays comparables à ce point de vue, c'est-à-dire qui, quoique possédant des institutions politiques

différentes, abritent une population de race et de traditions identiques.

Ce cas se présente néanmoins pour la France et l'Alsace-Lorraine ; alors qu'en France les anciennes contributions sont toujours en vigueur, l'Alsace-Lorraine, autrefois soumise aux lois françaises, a vu ses institutions fiscales se modifier, sous l'influence de la domination prussienne. Ce pays se trouve être dès lors, au point de vue spécial qui nous occupe, un merveilleux terrain d'expérience pour le législateur français.

« C'est, dit M. Aimond (dans un discours prononcé à la Chambre des Députés) (1), un « sondage » qui en vaut la peine. La population d'Alsace-Lorraine est, en effet, de un million sept cent mille habitants, ce qui représente la vingt-quatrième partie de la population française ». Or, quelle a été, quelle est actuellement, au point de vue fiscal, la situation de ce pays ?

Lors de l'annexion, en 1871, la Prusse conserva, en Alsace-Lorraine, le système des quatre contributions françaises ; elle jugea dangereux de modifier brusquement des institutions entrées depuis si longtemps dans les mœurs des contribuables. Les principes cependant, sur lesquels elles reposaient et que la Révolution française avait proclamés,

(1) *Journal Officiel*, séance du 21 janvier 1908, p. 66..

étaient en opposition manifeste avec ceux adoptés par la législation prussienne.

La loi du 11 juin 1891, qui constitue actuellement, en Prusse, la base fondamentale sur laquelle repose l'impôt progressif et global sur le revenu, n'avait pas créé, en effet, un état de choses nouveau, car, avant cette époque, la Prusse possédait deux sortes d'impôts (un impôt des classes, et un impôt sur le revenu proprement dit, complétant le premier), dont les traits essentiels étaient la personnalité de la taxe et la progressivité du taux.

Le système français en vigueur en Alsace-Lorraine était, au contraire, basé sur les principes de *réalité* et de *proportionnalité*. Aussi comprend-on que le législateur allemand ait, dès qu'il le put, essayé de modifier ce système dans le sens des idées prussiennes.

Les réclamations des contribuables servirent de prétexte à la réalisation de ces projets de réforme. Un système d'impôts réels exige, en effet, de fréquentes retouches, afin de maintenir le montant de l'impôt dans un rapport à peu près constant avec l'importance de la matière imposable. En France, depuis 1871, de nombreuses modifications avaient été apportées, par le législateur, à l'ensemble des contributions directes : une loi de 1882 sépara l'impôt foncier proprement dit de l'impôt sur les propriétés bâties et ce dernier devint, à partir du 1^{er} janvier

1891, un impôt de quotité. A la même époque, un dégrèvement de quinze millions, s'appliquant à quatre-vingt-deux départements, vint diminuer les injustices criantes de la répartition du contingent foncier. D'autre part, la loi du 10 juillet 1901, dans le but d'établir une meilleure péréquation, prescrivit d'utiliser les résultats obtenus, lors de l'évaluation nouvelle de la valeur locative des maisons d'habitation, pour asseoir la contribution mobilière sur des bases plus exactes et par conséquent plus équitables. Les patentes, elles aussi et surtout, ont dû subir les modifications que les progrès et les transformations incessantes du commerce et de l'industrie avaient nécessitées. La loi du 15 juillet 1880 apporta, en effet, une véritable refonte de cet impôt, en multipliant les droits fixes variables, en essayant de ménager les professions peu lucratives, tout en frappant plus lourdement le haut commerce et la grande industrie ; complétée notamment par la loi de 1893 sur les grands magasins, elle est restée la base fondamentale de l'impôt actuel.

Si l'on rappelle enfin la création, en 1872, de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières et la refonte, en 1901, des droits sur les successions (car ces deux impôts doivent être compris parmi les contributions directes), il sera permis de conclure que le législateur français s'est efforcé, en ces trente dernières années, de combler les lacunes de notre

système fiscal et de le maintenir en harmonie avec les mouvements de la matière imposable.

En Alsace-Lorraine, au contraire, lors des premiers projets de réforme élaborés en 1890, la législation fiscale était encore en l'état où elle se trouvait en 1870, sans avoir subi aucune des modifications que le législateur y avait, depuis, apportées en France.

Et cette situation n'était pas sans soulever, dans la population, des plaintes, des récriminations, sur lesquelles les fonctionnaires de l'Empire allaient s'appuyer pour entreprendre l'œuvre de réforme devenue nécessaire.

Cette réforme n'a pas cependant été réalisée sans délai ; elle fut le résultat d'un travail, entrepris en 1890 et qui ne se termina qu'en 1901.

Aucun projet d'ensemble ne fut discuté, mais on s'attaqua successivement à chacune des anciennes contributions françaises, leur faisant subir certaines transformations importantes, sans néanmoins détruire les principes essentiels sur lesquels elles reposaient. Les artisans de la réforme n'avaient pas, en effet, voulu ou osé introduire subitement en Alsace-Lorraine le système prussien qui, avec tout l'arbitraire et toute l'inquisition qu'il comportait, se serait trouvé si peu en rapport avec les mœurs et les habitudes des contribuables. Aussi prirent-ils la résolution de conserver à l'impôt son caractère de réalité, en

décidant *d'évaluer le revenu* d'après les signes extérieurs de son importance.

Mais il serait erroné de croire que cette règle fût restée absolument respectée ; dans bien des cas, en effet, la déclaration du redevable interviendra, quoique quelquefois d'une façon détournée ; d'ailleurs, — et ceci est encore incompatible avec un rigoureux système indiciaire, — les auteurs de la réforme introduisirent dans leur œuvre le principe de la dégressivité, qui obligeait à prendre en considération la personne même du contribuable.

Les idées prussiennes s'immiscèrent ainsi, non pas ouvertement, mais d'une manière dérobée, pour ainsi dire, dans le nouveau système fiscal de l'Alsace-Lorraine ; et ce fut là ce qui permit de dire que la réforme n'était et ne devait être qu'une étape nécessaire, précédant l'avènement de l'impôt prussien global et progressif sur le revenu.

Les impôts directs, en vigueur aujourd'hui en Alsace-Lorraine, sont au nombre de cinq : la *Grundsteuer* ou impôt foncier proprement dit ; la *Gebaudesteuer*, portant sur les bâtiments ; la *Gewerbesteuer* remplaçant l'ancienne contribution des patentes ; enfin la *Kapitalsteuer* et la *Lohn-und Besoldung-steuer* frappant, le premier, les revenus

des capitaux mobiliers, le second, les traitements et salaires, et remplaçant tous deux la contribution mobilière d'autrefois.

Il convient de prendre ces impôts l'un après l'autre et d'examiner dans quelles conditions et suivant quelle méthode ils furent successivement établis.

PREMIÈRE PARTIE

L'IMPOT FONCIER

CHAPITRE I^{er}

L'IMPOT FONCIER SUR LA PROPRIÉTÉ NON BATIE (GRUNDSTEUER)

Dès 1884, en présence des plaintes suscitées par les inégalités existant dans la répartition de l'impôt foncier, qui portait alors tant sur les propriétés non bâties que sur les propriétés bâties, une loi du 31 mars avait prescrit la réfection du cadastre. Mais cette réforme demandait un temps considérable ; aussi ne voulut-on pas attendre ses résultats pour améliorer un impôt supporté si difficilement par l'agriculture.

Il s'agissait dès lors, tout en poursuivant d'autre part la révision cadastrale, de procéder par une méthode plus rapide à une nouvelle estimation du revenu des terres. Ce travail, entrepris en 1892, tant pour les revenus des terres que pour ceux des bâtiments, supprima, dans la mesure du possible, les injustices passées. Mais pour arriver à ce résultat, quelle fut la méthode employée ?

Afin d'en bien saisir le caractère, il est nécessaire de rappeler en peu de mots les procédés habituelle-

ment employés avant la réforme et tendant à la fixation du revenu des terres d'après les données du cadastre.

Etant admis les principes mêmes du système indiciaire, la détermination du revenu imposable ne pouvait se faire que hors de toute intervention du contribuable ; il parut, en conséquence, nécessaire, lors de l'établissement de l'impôt foncier, de procéder à l'évaluation parcellaire, c'est-à-dire de dresser, pour le pays entier, un plan exact des différentes parcelles de terrains, distinguées suivant la nature des cultures, et désignées sous le nom de leurs propriétaires. Après la classification générale de ces parcelles ainsi recensées, un tarif des évaluations fit connaître le revenu qu'il convenait d'attribuer à chaque nature de terrain ; enfin un classement rangeait dans l'une des classes chaque parcelle considérée, dont le revenu se trouvait dès lors déterminé. Mais c'était là, comme il a été dit, un travail de longue haleine, qui, s'étendant sur un laps de temps considérable, ne pouvait qu'aboutir, en fin de compte, à des inégalités dont les plus choquantes étaient celles qui se manifestaient dans la répartition individuelle.

« Cette répartition, en effet, dit M. Poincaré dans « l'exposé des motifs du budget de 1907 (1), était

(1) Projet de budget de 1907, *Exposé des motifs*, p. 106.

« effectuée en quelque sorte automatiquement, au
« prorata des revenus qui ont été attribués aux par-
« celles au moment de l'exécution des opérations
« cadastrales. Or, ces opérations ont été entreprises
« au début du siècle dernier, et la loi du 15 sep-
« tembre 1807, qui en a prescrit l'exécution, a posé
« en principe que, sauf dans le cas de renouvelle-
« ment du cadastre, les terrains conserveraient l'alli-
« vrement qui leur aurait été assigné lors de son
« premier établissement. La contribution foncière
« était par conséquent calculée sur des revenus, qui
« ont été déterminés à une époque très reculée pour
« la plupart des communes. Les bases de l'impôt
« étaient donc restées immuables, tandis que les
« revenus effectifs des immeubles non bâtis subis-
« saient des modifications profondes, motivées, soit
« par le développement des voies de communica-
« tions, soit par les changements apportés au mor-
« cellement des terres ou à leur mode d'explo-
« tation. »

§ 1^{er}. — ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE.

La loi du 6 avril 1892, qui eut pour but de faire
procéder en Alsace-Lorraine à une nouvelle évalua-
tion générale du revenu net des propriétés non bâ-

ties (1), décida de séparer la question de réfection du cadastre de celle de la réforme de l'impôt foncier.

En conséquence, il s'agissait, tout en utilisant l'ancien plan parcellaire, d'effectuer simplement la révision des opérations de classification générale et de classement.

Or deux méthodes se présentaient : ou bien l'on s'adresserait directement au propriétaire de la parcelle envisagée, en lui demandant d'indiquer lui-même les modifications survenues dans la qualité et le rendement de sa propriété, ou bien l'on procéderait, comme autrefois, à une sorte d'échantillonnage des cultures, d'après leur rendement calculé à l'aide d'un tarif général des frais d'exploitation, chaque parcelle étant ensuite rangée dans la classe paraissant le mieux lui convenir. Ici, le propriétaire n'intervient pas dans le travail, sinon par réclamation administrative.

Cette dernière méthode fut adoptée en Alsace-Lorraine ; elle semblait mieux répondre aux principes du système indiciaire, que les réformateurs étaient encore décidés à observer. Mais elle présentait de réelles difficultés, tout en exigeant de la part des agents de l'administration un travail plus consi-

(1) *Die in Elsass-Lothringen geltenden Gesetze betreffend die direkten Steuern* (textes réunis par M. le conseiller ministériel Roth), Strasbourg, van Hauten, édit., p. 1.

dérable. Ce travail fut entrepris méthodiquement, conformément aux règles d'une instruction rédigée à la suite d'évaluations d'épreuve faites dans quelques communes (1). L'examen de ses dispositions donnera les renseignements nécessaires sur la marche générale des opérations.

Mais auparavant, une remarque est nécessaire ; il ne faut pas en effet perdre de vue que le travail d'évaluation n'avait pas pour but de déterminer la valeur locative réelle de la terre envisagée ; il se proposait seulement de déterminer, non pas le produit net exact, qui, variant avec les saisons, n'aurait pu être connu que par une déclaration émanant du contribuable, — mais un produit net, en quelque sorte approché, obtenu pour chaque propriété d'après des bases qui resteraient identiques pour toutes, ce qui, en définitive, établirait une péréquation suffisante. On voit ici apparaître la notion de *productivité moyenne* que nous retrouverons plus marquée dans les autres impôts du système alsacien-lorrain, et qui forme la caractéristique de ce dernier, lui donnant une place intermédiaire entre le rigoureux impôt indiciaire et le véritable impôt sur le revenu.

(1) Cf. Enquête de l'inspection des finances en Alsace-Lorraine, publiée au tome II du *Rapport sur le projet de loi présenté à la Chambre des Députés et tendant à l'établissement d'un impôt sur le revenu*, p. 170 et suiv.

La loi de 1892 confia le travail à trois sortes de commissions (1).

Au premier degré de l'échelle, des Commissions communales eurent la mission de réunir les éléments de l'instruction, c'est-à-dire de déterminer, pour telle localité considérée, les différentes classes de terrains d'après les genres de cultures, tout en indiquant pour chaque classe la valeur moyenne du terrain ; ces mêmes Commissions devaient, en outre, apporter à la classification des parcelles au cadastre les modifications résultant des constatations faites. Elles étaient composées, selon l'importance relative des communes, de trois à six membres, élus par le Conseil municipal et présidés par un fonctionnaire.

C'était là seulement en quelque sorte dégrossir un travail, dont la partie essentielle consistait dans les nouvelles évaluations de rendement. Cette tâche fut dévolue à quarante commissions, opérant chacune dans un district. Les bornes de ces districts avaient d'ailleurs été déterminées en tenant compte le plus possible du régime physique et économique des différentes régions d'Alsace-Lorraine. Ces commissions de districts étaient composées de trois membres : un membre élu par le Conseil d'arrondissement, un membre élu par les Conseils municipaux, enfin un fonctionnaire président.

(1) Loi du 6 avril 1892, § 34.

Il fallait enfin un organe central, coordonnant les divers résultats obtenus, et établissant l'unité nécessaire dans ce vaste travail ; ce fut là le rôle d'une *Commission centrale des taxateurs du pays* (1), composée de neuf des membres de la Diète Nationale (Landesausschuss) et de six fonctionnaires, la présidence appartenant au Directeur des Contributions directes. Cette Commission devait réviser et arrêter définitivement les résultats des travaux effectués par les deux Commissions inférieures, les comparer avec ceux des évaluations préalablement faites dans quatre-vingt-dix-huit communes prises comme types, enfin donner son avis sur les réclamations qui pourraient être formées par les contribuables intéressés.

Les attributions de chacune des commissions donnent une idée générale de la marche des opérations d'évaluation ; l'instruction ministérielle précitée exposa d'ailleurs les règles fondamentales à observer. Le but était la détermination du revenu net des terres ; mais encore fallait-il définir exactement cette expression. « Le revenu net à évaluer, dit l'instruction, est déterminé en déduisant les frais d'exploitation du revenu brut, que les terrains, en prenant pour base un mode d'exploitation ordinaire, ont été en état de produire en moyenne

(1) Loi du 6 avril 1892, § 28, 29, 34.

« d'après les données fournies par les mercuriales,
« pendant les onze dernières années, en y compre-
« nant les variations habituelles auxquelles le re-
« venu des terres est exposé, mais déduction faite
« des deux années qui contiennent les prix les plus
« modérés, ainsi que des deux années qui con-
« tiennent les prix les plus élevés. »

Il s'agissait donc de déterminer un chiffre représentant non le revenu réel, mais la *productivité moyenne* des terres considérées, et obtenu sans avoir égard à l'augmentation ou à la diminution passagères produites sur le revenu par l'activité ou la négligence du propriétaire.

Les frais d'exploitation susceptibles d'être réduits furent d'ailleurs fixés à l'avance, par la Commission centrale, dans des tarifs : ils comprenaient toutes les dépenses moyennes considérées comme nécessaires à la culture, l'ensemencement, les moissons, l'entretien des terrains, ainsi que les frais de transport des produits agricoles au marché : mais les intérêts ni l'amortissement des capitaux d'établissement n'entraient en ligne de compte. Les chiffres de ces tarifs, à la suite d'évaluations d'épreuve faites dans quelques communes, furent établis, soit d'après le nombre des chevaux employés, soit d'après la nature du sol et du climat, soit d'après l'importance de la récolte ou la distance à parcourir du lieu de production au marché le plus voisin. Mais ce n'en furent

pas moins des chiffres généraux, fixés une fois pour toutes, qui se trouvèrent dans la plupart des cas peu conformes à la réalité.

Les règles qui précèdent, présidèrent à la partie capitale du travail : l'évaluation des terres dans les communes-types. Au nombre de quatre-vingt-dix-huit, ces communes avaient été choisies comme comprenant dans leurs limites à peu près toutes les natures de terrains et de cultures que l'Alsace-Lorraine pouvait comporter. Il s'agissait, en utilisant le travail préparatoire des commissions locales, d'établir, en prenant pour unité d'évaluation l'hectare, les revenus nets susceptibles d'être produits par les différentes natures de terrains, répartis d'après leur affectation, en terres labourables, jardins, vignes, prés, pâturages, bois, pièces d'eau, terres vaines, terres improductives.

L'évaluation des terres labourables présentait une grande importance, car elle devait servir de point de comparaison pour la détermination du produit des jardins, vignes, etc. La méthode employée fut la suivante : on distingua cinq classes de terrains, suivant leur rendement, puis, pour chaque classe, on détermina un revenu brut moyen à l'hectare, en supposant ce dernier planté, par exemple, pour 30 0/0 de sa surface en pommes de terre, pour 20 0/0 en blé, pour 30 0/0 en seigle, pour 20 0/0 en betterave. En déduisant les frais tarifés d'exploitation

propres à chaque culture, pour la quotité que cette culture représentait, on obtenait le revenu net à l'hectare du terrain de la classe considérée.

On put alors dresser des tableaux, établissant, dans les différentes communes types, le revenu net de l'hectare-type pour chaque classe de terrain ; par exemple :

REVENU BRUT	DÉDUCTION pour FRAIS D'EXPLOITATION	REVENU NET A L'HECTARE
1 ^{re} classe : 359 mks	67 o/o = 244 mks	120 mks
2 ^e — : 326 mks	70 o/o = 228 mks	98 mks
3 ^e — : 272 mks	74 o/o = 204 mks	71 mks
4 ^e — : 202 mks	79 o/o = 160 mks	42 mks
5 ^e — : 146 mks	83 o/o = 124 mks	25 mks

Mais ce n'étaient là que des chiffres moyens et approximatifs, et les divergences des résultats trouvés dans les différentes communes types le prouvèrent bien. Néanmoins, après avoir unifié ces résultats, et recueilli les objections des propriétaires, la commission centrale s'appuya sur ce travail pour l'évaluation qui restait à faire sur le reste du territoire. Les évaluations types devaient servir à établir de suite le revenu net des genres de cultures et des classes de terrains des autres communes ; et c'est ainsi que les résultats des opérations, vérifiés par la Commission centrale aux points de vue de l'exactitude et de

l'uniformité, purent être publiés dans tout le pays après que les réclamations opposées par les propriétaires eurent donné lieu à des enquêtes contradictoires.

Les nouvelles évaluations ne devaient d'ailleurs pas rester immuables ; chaque année, les changements de culture permanents sont constatés et les revenus nets modifiés en conséquence ; d'ailleurs les réclamations des propriétaires contre le classement de leurs terres pourront toujours être admises, en même temps que leurs réclamations contre l'application de l'impôt.

§ 2. — ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT.

Le revenu net imposable total des terres en Alsace-Lorraine fut ainsi fixé à 64,400,000 marks environ ; l'ancien contingent se montant à 3,100,000 marks, cela équivalait à un impôt moyen de presque 5 0/0. La loi du 13 juillet 1901, qui instituait le Grundsteuer, tout en décidant qu'à l'avenir la contribution foncière serait un impôt de quotité, en abaissa le taux à 3 1/2 0/0 du revenu net, ce qui équivalait à un dégrèvement d'un million environ (1). Ainsi, la réforme

(1) *Die in Elsass-Lothringen...*, etc., p. 15.

tout en établissant une proportionnalité suffisante dans les charges supportées par les contribuables, ménageait l'avenir.

CHAPITRE II

L'IMPÔT FONCIER SUR LA PROPRIÉTÉ BATIE : GEBAUDESTEUER

La loi du 6 avril 1892, ne concernait pas seulement la propriété non bâtie, mais contenait encore des dispositions prescrivant également, pour les bâtiments, une évaluation du revenu, analogue à celle qu'elle ordonnait pour les terres (1). Et cette nouvelle évaluation était peut-être encore plus nécessaire et plus attendue pour ceux-là que pour celles-ci. Quelles étaient, en effet, les charges, qui en 1892, pesaient sur les maisons ?

Elles provenaient de trois chefs différents, savoir : l'impôt foncier d'abord, sur le sol, puis l'impôt foncier sur le bâtiment, enfin l'impôt des portes et fenêtres. Alors qu'en France, l'impôt sur les immeubles bâtis avait été séparé, dès 1882, de l'impôt sur les terres, et transformé, en 1890, en impôt de quotité sur le « revenu net », c'est-à-dire la valeur locative diminuée des frais d'entretien et de réparation, — le

(1) *Die in Elsass-Lothringen...*, etc., p. 23.

contingent foncier comprenait encore en Alsace-Lorraine, à la veille de la loi de 1892, les deux natures de contributions, — et se trouvait toujours réparti d'après les évaluations effectuées lors de la confection du cadastre ; c'est-à-dire que l'impôt ne répondait plus à la réalité de la matière imposable. Il s'agissait donc d'abord, de séparer, comme en France, les deux contributions foncières ; puis de procéder à une nouvelle évaluation de la matière imposable, enfin de supprimer l'impôt des portes et fenêtres, remplacé désormais par la nouvelle contribution.

§ 1^{er}. — ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE.

La loi du 6 avril 1892, qui avait prescrit, dans la première partie de ses dispositions, une révision des revenus des terres, fit procéder en même temps à une nouvelle évaluation du produit des bâtiments. Une fois le revenu de la propriété bâtie établi, il serait aisé de déterminer le taux qui devait le frapper pour que le produit total des impôts précédents pût-être retrouvé. Sur quels bâtiments porta l'évaluation ?

Les propriétés nationales, les immeubles sans revenu affectés à un service public et appartenant à l'Empire, à l'Alsace-Lorraine, à un département ou

à une commune, les établissements de bienfaisance, orphelinats, hôpitaux, appartenant à des collectivités, les bâtiments inoccupés ou inhabités, furent en premier lieu écartés de l'évaluation, comme bénéficiant de l'exemption de l'impôt. Ce dernier portait au contraire, sur deux classes de constructions : celles qui servent exclusivement ou principalement à l'habitation, d'abord, puis celles qui servent exclusivement ou principalement à l'industrie.

Au point de vue de l'évaluation, d'ailleurs, il n'y avait pas à distinguer ces deux classes d'immeubles ; par contre, une constatation s'imposait *a priori* ; le but des opérations étant de déterminer le revenu net du bâtiment, c'est-à-dire sa valeur locative, il devenait nécessaire de faire une distinction entre les locaux dont le loyer serait révélé par des baux écrits ou verbaux, et ceux pour lesquels, rien de pareil n'existant, il conviendrait d'établir certaines règles fondamentales permettant de leur attribuer le revenu le plus vraisemblable.

La loi, dans ses articles 43 et 44, fait cette distinction. Elle dispose d'abord que :

« Dans les grandes communes et dans les localités de la campagne où, d'après les prix réels de location, on peut établir une base suffisante pour fixer le revenu brut des bâtiments, ce dernier se détermine d'après la moyenne des prix de location atteints dans les communes pendant les cinq der-

« nières années qui ont précédé immédiatement
« l'année de l'imposition. »

Ainsi, dans ces communes, s'il existe des baux, on les observe; s'il n'en existe pas, on évalue par comparaison avec les bâtiments loués.

Dans les autres localités de la campagne au contraire, là où « la population n'est pas assez dense
« pour que la loi de l'offre et de la demande donne
« aux loyers réels une valeur assez précise pour
« servir de base à un impôt », il faut, puisque le système de la déclaration se trouve écarté, recourir à l'évaluation basée sur les signes extérieurs. On tiendra compte, dès lors, de l'étendue, du mode, de la valeur de la construction, du prix d'achat qu'on aurait pu offrir, des déclarations recueillies dans les successions, etc., etc. Le taxateur devra même prendre en considération la personnalité du propriétaire de l'immeuble, ce qui semble une atteinte à la réalité de l'impôt; c'est ainsi que l'évaluation pourra se trouver plus ou moins élevée suivant que le revenu net annuel de l'exploitation, dont dépend le bâtiment en cause, se trouvera supérieur ou inférieur à 3,000 marks, ou que le propriétaire devra, pour subsister, travailler à la journée en dehors de chez lui. Dès lors, à quel résultat arrivera-t-on, les opérations d'évaluation une fois terminées? Sera-ce au revenu réel? Evidemment non; ce ne sera même pas, dans bien des cas, à la valeur locative, mais à un chiffre

indiquant en quelque sorte la « valeur d'utilisation », ou *Nützungswerth*, du bâtiment considéré, qui ne sera pas une valeur réelle ni absolue, et qui n'aura qu'une signification toute relative : ce chiffre n'indiquera pas en effet que tel bâtiment rapporte tant, mais qu'il doit rapporter plus ou moins que tel autre. Et pourtant, grâce aux procédés d'évaluation uniformes, grâce à la révision et à l'unification accomplies par la Commission centrale des taxateurs du pays, grâce enfin à l'admission et à l'examen des réclamations, la péréquation de l'impôt pourra se trouver réalisée. Chaque année, d'ailleurs, il devra naturellement être tenu compte des modifications apportées à la matière imposable ; et tous les quinze ans, une révision d'ensemble sera faite.

On vient de voir qu'une méthode d'évaluation uniforme était nécessaire pour qu'une péréquation suffisante pût être établie. Quelle fut donc cette méthode ? Une instruction, rédigée par la Commission centrale, à la suite d'opérations d'épreuves, en expose les grandes lignes.

Prenons en premier lieu les bâtiments classés par la loi parmi les maisons d'habitation : comme il a été dit, les règles d'évaluation devaient différer suivant les localités, divisées en deux catégories.

La première comprenait les communes, où, « d'après les prix réels de location, on pouvait

« établir une base suffisante pour la fixation de la « valeur d'exploitation » ; mais dans ces communes, un grand nombre de bâtiments ne s'étaient pas trouvés loués pendant les cinq années précédentes, ou bien n'avaient été loués qu'en partie ; alors intervenait l'appréciation des agents, qui procédaient à l'évaluation, par comparaison avec les bâtiments ayant été loués, toutes proportions gardées autant que possible. « La valeur d'exploitation des bâtiments, dont les prix de location, atteints pendant « les années 1887 à 1891, n'ont pas pu être déterminés, sera fixée après examen consciencieux, mais « équitable et juste, de la situation » dit l'instruction (1). C'était laisser aux taxateurs une large marge d'arbitraire ; mais il était impossible d'agir autrement. Dans le but d'arriver d'ailleurs à des résultats comparables, l'instruction explique minutieusement les corrections que l'évaluation devra subir, au cas où des circonstances particulières influant sur le montant présumé du loyer se présenteraient. Ainsi on devra tenir compte des liens de parenté entre le locataire et le propriétaire, des engagements spéciaux conclus par les locataires en plus du montant nominal du loyer, etc., etc.

La tâche devenait moins aisée dans les localités de la seconde catégorie, où, d'après les prix réels de

(1) *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 185 et suiv.

location, on ne pouvait établir une base suffisante pour la fixation de la valeur d'utilisation. Il s'agissait d'évaluer le chiffre auquel aurait dû être fixé le loyer, si un bail avait été fait. Or, on ne pouvait agir ici, comme précédemment, par comparaison directe avec des bâtiments semblables dont le loyer serait connu ; il était donc nécessaire (et l'instruction le spécifie), de considérer le bâtiment lui-même avant tout, c'est-à-dire de tenir compte de son étendue, de sa valeur et de son état de conservation ; on devait noter même sa situation, c'est-à-dire le chiffre de la population du lieu où il se trouvait, ainsi que l'état des voies de communication.

Mais on décida, en raison des difficultés de l'appréciation, qu'il convenait de faire d'abord une évaluation provisoire ; on distingua, dans ce but, trois classes de bâtiments : ceux de petites, moyennes et grandes dimensions. Puis, dans chacune de ces classes, les bâtiments furent rangés suivant les points de ressemblance qu'ils pouvaient présenter entre eux. Enfin, dans chacune des sous-divisions ainsi formées, on choisit une construction devant servir de type, et on la visita en détail ; la valeur d'utilisation qu'on eut à lui attribuer ne dut d'ailleurs jamais dépasser celle des bâtiments semblables dont le loyer avait pu être évalué, au moyen de baux, dans les localités importantes du voisinage ; on limitait ainsi les erreurs par trop grossières. Une fois la valeur des

bâtiments-types déterminée, celle des autres constructions fut fixée par analogie.

D'autres difficultés se présentaient pour l'évaluation des *bâtiments industriels* ; ici, en effet, les constructions différant avec l'affectation des usines ou fabriques considérées, on ne pouvait se baser, comme pour les maisons d'habitation, sur le prix de location des bâtiments loués. Il fallait cependant avoir un point d'appui : on pensa le trouver dans la détermination de la valeur de construction du bâtiment industriel à estimer, à laquelle on appliquait ensuite un taux pour cent. Mais comment obtenir cette valeur de construction ? Il fut nécessaire, ici encore, de recourir à la comparaison avec les maisons d'habitation, dont les loyers se trouvaient connus par des baux enregistrés ; et dans ce but, les architectes départementaux durent fixer spécialement le rapport pour cent moyen du loyer, à la valeur de construction, pour les maisons d'habitation de certaines villes, prises comme modèles ; cette valeur connue, on déterminait ensuite, par analogie, la valeur de construction des bâtiments industriels comparables. Enfin on appliquait à ces derniers le taux du rapport adopté (soit 4.65 0/0), et l'on obtenait ainsi le *Nützwert* cherché.

Cette méthode était longue, et surtout pleine d'embûches ; néanmoins, les évaluations définitives, faites d'après ses résultats, furent reconnues suffisamment

justes, après quelques expériences de vérification directe qui eurent lieu dans la suite.

La Commission centrale, d'ailleurs, révisa tous ces résultats et les rendit comparables, en tenant compte, d'autre part, des réclamations formées par les contribuables et examinées, en première instance, par le directeur des contributions directes et, en appel, par le Ministère.

§ 2. — ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT.

L'évaluation se trouva terminée dès 1894, après un travail d'environ deux ans, et la loi du 14 juillet 1895 (1) put enfin effectuer la réforme et fixer le taux du nouvel impôt; dans ce but, on chercha d'abord le « *Nützungswerth* » total de l'Alsace-Lorraine, que l'on trouva égal à 70,680,225 marks; puis on le compara aux derniers contingents réunis des impôts remplacés, portant sur la propriété bâtie et les portes et fenêtres (ensemble 3,100,000 marks); voyant ainsi qu'un taux de 4.34 0/0 se trouvait nécessaire pour obtenir le même produit, on fixa, par mesure de prudence, ce taux à 4.50 0/0 (2).

(1) *Die in Elsass-Lothringen...*, etc., p. 16.

(2) Cf. *Étude sur le régime des impôts directs en Alsace-Lorraine*, par A. Laugel (Strasbourg, Noiriél, édit.), p. 19.

La loi remplaçait donc les précédents impôts de répartition par un impôt de quotité. Il était dès lors nécessaire de suivre la matière imposable en revisant périodiquement les évaluations primitives. En conséquence, l'assiette de l'impôt fut annuellement tenue à jour ; toutes modifications survenues dans la personne des propriétaires, dans le rapport, l'aspect, l'existence ou la destination des bâtiments, et susceptibles d'apporter un changement dans le chiffre de la « valeur d'utilisation », durent être enregistrées ; tous les quinze ans d'ailleurs, une évaluation générale devait être entreprise à nouveau.

L'œuvre accomplie, en ce qui concernait les propriétés bâties, se rapprochait par bien des points de l'évaluation nouvelle ordonnée en France par la loi du 8 août 1890. Cette loi prenait cependant pour base de l'impôt le revenu net fourni par le bâtiment considéré, c'est-à-dire la valeur locative, diminuée de 25 0/0 pour les maisons et de 33 0/0 (aujourd'hui 40 0/0) pour les usines, ce qui représentait les frais d'entretien et de réparation ; en Alsace-Lorraine, au contraire, le « Nützungswerth » représentait le *revenu brut*, c'est-à-dire la valeur locative elle-même, sans déductions. Mais, ainsi qu'il a été expliqué, au cours de la discussion, au « Landesausschuss », cette règle n'avait été admise que dans un but de simplification, une déduction faite également partout n'ayant pas d'effet au point de vue de la péréquation de l'impôt.

Le taux de ce dernier put d'ailleurs, en raison des plus-values obtenues en 1896, 1897, 1898, etc., être rapidement abaissé ; la loi du 13 juillet 1901 (1), en effet, le fixa définitivement à 4 0/0 du revenu brut des bâtiments ; et l'on peut ajouter que la réduction du produit, qui en fut la conséquence, ne sera vraisemblablement que de courte durée, le système de la quotité ayant cet immense avantage sur celui de la répartition, de permettre, en temps normal, à un impôt établi sur des bases solides, de produire chaque année des plus-values régulières.

(1) *Die in Elsass-Lothringen...*, etc., p. 31.

DEUXIÈME PARTIE

L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

(GEWERBESTEUER)

Les impôts qui viennent d'être examinés frappent les revenus des capitaux immobiliers ; mais il est d'autres revenus dans la production desquels le capital ne joue qu'un rôle accessoire : ce sont les revenus commerciaux et industriels. Quelle fut la méthode employée pour en déterminer l'importance ?

Les difficultés que pouvait présenter le travail d'évaluation du produit des immeubles bâtis ou non bâtis étaient secondaires, en ce sens que le taxateur, dans tous les cas, possédait, grâce aux baux enregistrés, des bases d'évaluation ou des points de comparaison lui permettant de serrer la vérité de près. Mais cette base certaine d'évaluation n'existe plus dès qu'il s'agit d'apprécier les revenus du commerce et de l'industrie. Leur importance varie, en effet, non seulement avec le capital engagé dans l'entreprise considérée, mais encore avec la personnalité même du commerçant et de l'industriel, avec la nature du commerce ou de l'industrie envisagés, le lieu où ils

s'exercent, etc., etc. On peut même affirmer que deux commerçants ou deux industriels, placés exactement dans la même situation, faisant le même chiffre d'affaires, n'auront pas le même revenu net annuel, tellement la personnalité du contribuable joue ici un rôle prépondérant.

Il semble dès lors que, pour connaître ces revenus, il soit difficile d'agir d'après les règles observées pour l'évaluation du produit d'un immeuble, c'est-à-dire de déterminer un revenu moyen d'après les signes extérieurs de son importance, et que deux seuls modes de taxation soient ici possibles : ou bien demander au contribuable lui-même son revenu, en exigeant qu'il fasse la preuve de ses dires par ses livres ; c'est le système prussien ; ou bien taxer *directement* certains éléments, considérés dans chaque profession comme caractéristiques de l'importance de cette profession, sans s'occuper un seul instant des bénéfices que le contribuable peut effectivement réaliser ; c'est le système indiciaire, que la France a, jusqu'à ce jour, conservé en le perfectionnant sans cesse. Tel était aussi le système en vigueur en Alsace-Lorraine, lors de la réforme fiscale inaugurée en 1891, avec cette différence qu'en ce dernier pays, la loi de 1844, sur l'organisation de l'impôt des patentes, se trouvait encore appliquée, sans aucun des perfectionnements que le législateur, notamment en 1880, y avait apportés en France.

§ 1. — TRAITS PRINCIPAUX DE LA LÉGISLATION FRANÇAISE
DES PATENTES.

Quelle était donc l'économie de cette loi de 1844 ? On peut dire qu'elle codifiait les lois précédentes en consacrant les droits fixes, les droits proportionnels et les droits fixes variables. Pour déterminer exactement ce qu'il convient d'entendre par ces mots, il est nécessaire de remonter jusqu'aux origines de cette contribution.

Lorsque l'Assemblée Constituante voulut taxer les bénéfices de l'industrie et du commerce, elle ne put, respectueuse des principes qu'elle avait elle-même établis, que rechercher l'indice extérieur paraissant le mieux en révéler l'importance. Cet indice, elle pensa le trouver dans la valeur locative réelle de l'habitation et des magasins ou ateliers des patentés ; cette dernière fut donc prise pour base unique du nouvel impôt. Il y avait à n'en pas douter une part de vérité dans cette idée ; mais bien des objections se présentèrent presque immédiatement.

Si, en effet, l'importance relative des bénéfices réalisés par diverses exploitations peut être, jusqu'à un certain point, révélée par le chiffre du loyer, ce n'est qu'à la condition de choisir ces entreprises dans

la même branche industrielle ou commerciale ; mais il n'en est plus de même dès qu'il s'agit de commerces différents ; ainsi, un commissionnaire en marchandises, par exemple, fera un chiffre d'affaires considérable dans un local très réduit, tandis qu'un marchand de vins en gros aura besoin de vastes bâtiments pour abriter sa marchandise. La loi était donc ici trop simpliste ; aussi dut-on rechercher d'autres éléments susceptibles de permettre d'atteindre, d'une manière plus équitable, les revenus commerciaux et industriels.

C'est dans ce but que fut établi, pour chaque profession, un droit fixe, dont le taux variait d'ailleurs avec l'importance de la population. Une loi de thermidor an IV le combina avec le droit proportionnel sur le loyer.

Tel fut le début de cette législation des patentes, que des lois successives vinrent bientôt compliquer à l'extrême ; et cette complication, qui tendait à établir autant que possible l'égalité proportionnelle dans l'impôt, se trouvait être la résultante forcée des principes de taxation adoptés ; car le nombre des professions et, par conséquent, la diversité des indices extérieurs pouvant être pris comme révélant le mieux l'importance de leurs revenus, croissaient d'année en année.

La loi du 25 avril 1844 codifia en quelque sorte les lois précédentes, consacrant, à côté des droits

fixes et des droits proportionnels, les « droits fixes variables » c'est-à-dire dont le chiffre se détermine d'après des éléments différents pour chaque patentable (le nombre des employés, par exemple). Cette loi, comme il a été dit, était encore en vigueur en Alsace-Lorraine à la veille de la réforme de 1892. En France, au contraire, de nombreux perfectionnements étaient intervenus depuis 1871, consacrés par la loi du 13 juillet 1880, qui est encore aujourd'hui dans notre pays, la base fondamentale de l'impôt des patentes. Il ne sera peut-être pas sans utilité de rappeler ici les grandes lignes de cette loi, et les tendances principales qui l'ont inspirée.

Elle fut précédée d'une étude aussi complète que possible de toutes les professions industrielles et commerciales. Ces dernières furent ensuite groupées en cédules, d'après leur nature et leur importance, afin qu'aux unes et aux autres fussent appliquées des règles différentes, suivant les signes extérieurs qui semblaient permettre le mieux de les atteindre. Puis, toute profession commerciale ou industrielle fut frappée d'un droit fixe, variant d'ailleurs suivant certains éléments, et d'un droit proportionnel à la valeur locative des locaux des patentables, établi plus spécialement pour adapter l'impôt à l'importance de la profession.

La contribution des patentes comprend ainsi, en France, quatre cédules : dans la cédule A, les droits

fixes sont établis d'après le chiffre de la population (les bénéfices étant présumés plus grands dans une ville importante que dans une commune moyenne) et d'après la nature des professions (marchands en gros, demi-gros et détail). Des droits proportionnels viennent corriger ce tarif.

On a rangé, dans la cédule B, un certain nombre de commerces particulièrement importants, chacun étant taxé sur les éléments de productivité qu'il présente ; ainsi les droits fixes sont établis, pour les banquiers, d'après le nombre des employés et le chiffre de la population ; pour les grands magasins, d'après un coefficient par spécialité, multiplié par le chiffre des employés, puis sur le nombre même de ces employés et d'après la plus ou moins grande quantité de voitures et chevaux attelés. Bien entendu, le droit proportionnel vient en surcroît du droit fixe, ainsi que dans la cédule C, où sont classés plus particulièrement les établissements industriels et usines, et où le droit fixe est établi, non plus d'après le chiffre de la population, indifférent ici, mais d'après les éléments de la fabrication : (nombre des métiers, etc.), ou d'après le chiffre des ouvriers. Il n'y a plus, enfin, de droits fixes dans la cédule D, où sont classées les professions libérales (ou du moins certaines) qui ne paient ainsi qu'un droit proportionnel à la valeur locative des locaux occupés.

Tels sont les traits principaux du régime encore

en vigueur en France ; il s'agit maintenant de faire ressortir les tendances générales qui se sont fait jour dans la loi de 1880, et surtout dans celles qui l'ont suivie et complétée.

La première préoccupation du législateur fut d'apporter à la répartition des charges fiscales le plus de justice possible. Pour atteindre ce but, tout en sauvegardant le principe fondamental de réalité de l'impôt, on fut obligé de recourir à la multiplication indéfinie des *droits fixes variables* ; on essayait ainsi de tenir compte de l'importance de chaque entreprise relativement aux autres, afin d'établir la taxe en conséquence.

Ce souci d'apporter de plus en plus de justice dans l'impôt amena à taxer les gros patentables plus lourdement que les petits : les grands magasins furent particulièrement frappés ; la loi du 28 avril 1893, établit à leur charge des « droits déterminés » ou des « taxes par spécialité », suivant qu'ils ont moins ou plus de deux cents employés ; puis, des taxes variables sur les voitures et les chevaux utilisés par l'établissement ; enfin des taxes variables par employé. Le chiffre de la population influe d'ailleurs sur la quotité de ces taxes. Ce qui est ici remarquable, c'est que le taux de ces droits suit une échelle progressive avec le nombre des employés ou des voitures. Et si l'on considère d'autre part que des dégrèvements importants ont été assurés aux petits

patentables, on voit que, même sous l'empire du système indiciaire, l'impôt progressif peut être réalisé, en un certain sens du moins, par la surcharge des grosses entreprises et le dégrèvement des petits contribuables.

Le législateur ne peut d'ailleurs aller loin dans cette voie ; sinon il risquerait de prendre en considération, dans l'assiette de l'impôt, la personnalité même du contribuable et de transgresser ainsi la règle fondamentale et protectrice de la réalité de l'impôt.

C'est en ce sens que le système indiciaire est incompatible avec certains progrès accomplis dans les pays possédant un impôt direct sur le revenu : la discrimination, par exemple, c'est-à-dire la distinction des sources du revenu, faite dans le but de frapper d'un taux plus élevé les revenus perpétuels des capitaux, et d'un taux réduit les revenus aléatoires du travail, la discrimination ne peut trouver place dans un système d'impôts réels.

§ 2. — CARACTÈRES GÉNÉRAUX DE LA NOUVELLE LÉGISATION
DES PATENTES, EN ALSACE-LORRAINE.

La situation, à la veille de la réforme, en Alsace-Lorraine, se résumait donc de la façon suivante : les revenus commerciaux et industriels, d'une part, supportaient un impôt qui ne se trouvait plus en rapport

ni avec le développement considérable qu'avaient pris le commerce et l'industrie, ni avec les modifications économiques profondes survenues depuis 1844, en Alsace-Lorraine comme partout ailleurs ; la majorité des contribuables, d'autre part, réclamaient l'introduction, dans le système fiscal, des formules nouvelles adoptées par plusieurs pays étrangers, notamment l'établissement d'un tarif progressif, déchargeant les petits patentables aux dépens des contribuables plus fortunés.

Une réforme était ainsi devenue indispensable ; mais dans quel sens devait-elle être orientée ? Deux systèmes diamétralement opposés s'offraient tout d'abord : le système français, c'est-à-dire l'impôt établi sur les signes extérieurs du revenu, et le système prussien, c'est-à-dire l'impôt direct sur le revenu global. Aux yeux du législateur d'Alsace-Lorraine, le premier système devait présenter l'avantage sérieux de rester dans la tradition, de ne pas modifier les bases de l'impôt existant, mais d'y apporter seulement les perfectionnements indispensables. La législation française offrait ici un modèle qu'il eût été facile d'imiter. Telle est d'ailleurs l'opinion exprimée par la chambre de commerce de Strasbourg, dans une protestation rédigée par elle lors du dépôt du projet de réforme (1) :

(1) *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 206.

« Que la loi de la contribution de la patente
« actuellement en vigueur soit entachée de certains
« défauts, cela s'explique bien facilement. L'idée
« fondamentale de cette loi remonte à l'année 1844
« et les dernières modifications y ont été apportées
« en 1870. Nous ne pouvons pas admettre que cette
« loi ne soit pas susceptible d'améliorations, et que,
« par conséquent, il faille renverser tout le système
« sur lequel elle repose, bien que, d'un autre côté,
« nous soyons très éloignés de prétendre qu'on
« puisse la rendre absolument parfaite. En France,
« la loi a été soumise, en 1880, à une révision fon-
« damentale, et, en 1890, on a commencé les tra-
« vaux préparatoires de nouvelles modifications.
« Malgré toutes les attaques auxquelles le système
« de l'impôt de la patente a été et est encore exposé,
« on n'a cessé de le maintenir en France. La nou-
« velle enquête n'a, il est vrai, pas encore abouti
« à des actes législatifs, mais presque toutes les
« chambres de commerce et les chambres syndi-
« cales de France, qui avaient à répondre, en 1890,
« aux questions qui leur étaient soumises par la
« commission de la Chambre des Députés, ont été
« presque unanimes à déclarer que le système
« actuel du tarif est, malgré ses défauts, à peu près
« le seul praticable, parce qu'il présente pour la
« fixation de l'impôt une base fixe et *soustraite à*
« *tout arbitraire.*

« A nos yeux, le système en vigueur possède avant
 « tout cet avantage d'avoir passé par nos mœurs. Il
 « est sanctionné par une longue pratique ; il a été
 « complété, jusque dans les plus petits détails, par
 « des décrets et arrêtés ; enfin il fournit à l'indus-
 « trie et au commerce le moyen de calculer, avec
 « une grande exactitude, les charges à supporter.

« Cette possibilité, le système du tarif peut seul la
 « donner. La base de l'imposition est clairement
 « établie pour quiconque veut la connaître ; tout
 « industriel est en situation, même avant de créer une
 « affaire, d'acheter ou de construire des bâtiments
 « ou de prendre en location des bâtiments d'exploit-
 « ation, de calculer exactement la quotité de la pa-
 « tente qu'il aura à payer.

Et la chambre de commerce ajoute :

« On peut reprocher au système du tarif qu'il
 « manque de souplesse et qu'il entraîne des injus-
 « tices et des rigueurs. Mais les autres systèmes ont
 « aussi leurs défauts. Celui que nous possédons a
 « au moins cet avantage que le droit est le même
 « pour tous et que ceux de ses défauts, qui en-
 « traînent préjudice pour l'un ou l'autre imposé,
 « atteignent tous les autres imposés qui se trouvent
 « dans la même situation.

« Sous ce rapport, ce système a fait ses preuves ;
 « il est plus que douteux qu'un changement fasse
 « moins de mécontents. »

Il n'y a pas de révolution fiscale, en effet, qui ne paraisse également dangereuse, jusqu'à un certain point, pour le trésor et pour le contribuable. Aussi comprend-on que les réformateurs d'Alsace-Lorraine ne se soient pas arrêtés à l'idée d'établir, sans préparation et du jour au lendemain, l'impôt global et progressif sur le revenu alors en vigueur en Prusse. La protestation de la chambre de commerce de Strasbourg eût alors trouvé un écho immédiat dans le pays tout entier. On fut ainsi amené à proposer un impôt participant à la foi du système français et du système prussien et dont l'assiette était déterminée suivant les principes examinés déjà à propos de la *Grundsteuer* et de la *Gebaüdesteuer*. La base du système repose en effet dans la notion de l'*Ertragsfähigkeit* c'est-à-dire de la « productivité moyenne ». C'est, pour une industrie donnée, « le chiffre qui, dans des « circonstances normales et avec une exploitation « normale, peut, après déduction des frais d'exploitation, être considéré par expérience comme revenu « annuel et moyen (1) ».

Cette définition laisse déjà entrevoir toute l'élasticité de la notion de « productivité moyenne » ; on ne recherchera pas le revenu réel, mais on déterminera, pour chaque exploitation, une certaine productivité, qui restera attachée à l'exploitation elle-même

(1) Loi du 6 mai 1893, § 2.

et non à la personne de l'exploitant. Le fisc évaluera, d'après des règles fixées au préalable pour toute la région, ce que *devrait* produire tel commerce ou telle industrie, dans telles et telles circonstances données. Quant au produit réel, il ne sera pas connu. Si le redevable exploite mal, sa productivité n'en sera pas diminuée pour cela. Il paiera comme si ses affaires prospéraient.

Le fisc détermine donc seul et à l'aide des renseignements dont il dispose, le revenu moyen des exploitations industrielles et commerciales. Les avantages d'un tel procédé résident dans le maintien des principes de la réalité de l'impôt : la taxation d'après la productivité moyenne semble, en effet, en quelque sorte, une « synthèse » de l'impôt indiciaire pur, le chiffre de cette productivité se trouvant, en définitive, pour chaque exploitation, basé sur les indices extérieurs de son importance. Cette synthèse permet au fisc de taxer chaque exploitation, non plus directement sur les indices extérieurs eux-mêmes, mais sur un chiffre global qui les exprime tous.

Ce mode de procéder permet d'établir un tarif dégressif. Aussi l'une des qualités de ce système paraît être de présenter les avantages d'un impôt sur le revenu sans en offrir les inconvénients : pas d'inquisition, pas de production des livres.

Un tel système a bien cependant quelques défauts ; le plus grave est assurément celui de permettre en

bien des cas l'arbitraire du taxateur; en effet, malgré les règles minutieuses des instructions fiscales, élaborées dans le but d'obtenir, dans tout le pays, des évaluations comparables entre elles, malgré l'impartialité ordinaire des agents du fisc, la définition même de l'*Ertragsfähigkeit* peut faire prévoir bien des injustices dans la répartition des charges fiscales.

Pour prendre un exemple, voici deux industriels à la tête d'exploitations identiques, placées dans les mêmes conditions de fonctionnement; l'un réussit, l'autre périclité, soit à cause de la capacité scientifique inégale des deux dirigeants, soit à cause de la valeur différente des mains-d'œuvre employées, etc. Bien que les bénéfices de l'un soient considérables et ceux de l'autre presque nuls, les deux exploitations seront considérées comme ayant la même productivité et supporteront par suite un chiffre d'impôts identique.

Conviendrait-il dès lors d'en conclure que le nouvel impôt adopté par l'Alsace-Lorraine se trouve être pratiquement inférieur aux anciennes patentes? Les comparaisons entre la valeur de deux impôts dont l'un remplace l'autre seront toujours fort malaisées. On verra plus loin qu'il est cependant possible de dégager, en quelques traits généraux, une appréciation, des opinions données par les contribuables eux-mêmes sur la réforme; mais on peut, dès maintenant, constater l'insuffisance des deux

systèmes d'impôts (français ou alsacien-lorrain) lorsqu'il s'agit de taxer des bénéfices annuels variant avec la personnalité même du contribuable.

Les conditions ne sont plus, en effet, les mêmes que lorsque l'on visait à imposer, par exemple, le revenu tiré d'un immeuble. Ce dernier peut, la plupart du temps, être connu de l'administration, grâce aux moyens dont elle dispose ; ou alors, l'approximation de l'évaluation est suffisamment grande pour éviter les injustices trop marquées. Mais comment procéder pour déterminer un revenu absolument personnel au contribuable, alors que les règles fixes d'une instruction ne peuvent, semble-t-il, prévoir et exposer toutes les causes pour lesquelles telle entreprise offre un produit net supérieur à telle autre ? Car ces causes se trouvent, encore une fois, dans la personnalité même du redevable, dans la personnalité des aides qu'il emploie ; et cette valeur personnelle, source de profits ou cause de pertes, le taxateur ne peut l'évaluer.

Le système français, aussi bien que l'impôt alsacien, se trouvent donc éloignés de la vérité ; un seul mode de taxation semble ici désigné : l'impôt sur le revenu déclaré par le contribuable lui-même. Mais ce système entraîne des conséquences telles, — inquisition, production obligatoire des livres, — que le commerçant ou l'industriel lui préfèrent encore un mode de taxation, moins juste peut-être, mais qui ne

porte atteinte ni à leur liberté d'action, ni au secret de leurs affaires.

La loi du 6 mai 1893, qui a ordonné en Alsace-Lorraine la détermination de la productivité des commerces et des industries, a d'ailleurs édicté des règles précises et minutieuses, destinées à circonscrire le plus possible les erreurs résultant de l'arbitraire de l'évaluation. Ce sont les principales de ces dispositions qu'il s'agit maintenant de passer en revue.

§ 3. — ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE.

La loi du 6 mai 1893 (1), prescrivant l'évaluation, commence par se référer aux principes adoptés par le législateur. Il convient de rappeler tout d'abord cette définition qu'elle donne de la « productivité » :

« La productivité d'une industrie s'évalue d'après
« le chiffre qui, dans des circonstances normales et
« avec une exploitation normale, peut, après déduc-
« tion des frais d'exploitation, être considéré par
« expérience comme revenu net annuel et moyen. »

« Revenu net », dit la loi. Il s'agit ainsi d'évaluer d'abord le revenu brut, puis de déduire les frais d'exploitation, sans d'ailleurs recourir à la déclara-

(1) Cf. *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 209 et suiv.

tion du contribuable. De quels moyens d'information vont donc disposer les agents du fisc chargés de ces opérations ?

L'article 3 répond à cette question en spécifiant que « l'estimation de la productivité des industries
« a lieu d'après les indices extérieurs et autres don-
« nées propres à servir de points de repère pour
« l'appréciation, telles que le chiffre de la popula-
« tion, les moyens de communication (en tant qu'ils
« influent sur la marche générale des affaires), la
« nature de la branche de commerce et d'industrie
« considérée, le nombre des aides ou ouvriers, les
« locaux et moyens d'exploitation, l'importance et
« l'étendue de l'affaire, et, s'il y a lieu, les bilans et
« comptes de profits et pertes, publiés périodique-
« ment. »

Ainsi, l'appréciation peut se faire en dehors de toute intervention du contribuable. Une fois le produit brut évalué, sont déduits les frais d'exploitation considérés par les instructions fiscales comme étant propres à l'industrie ou au commerce considérés. La productivité d'un certain nombre de commerces et industries types étant déterminée, un classement général permettra de s'appuyer sur les résultats obtenus pour les évaluations restant à faire.

A) *Objet de l'évaluation.*

Une instruction (1), rédigée en vue de l'application de la loi du 6 mai 1893, détermine ce qu'il convient d'entendre par « produit brut annuel » ; pour la généralité des professions, ce produit brut comprend : 1° le prix obtenu pour toutes les marchandises ou produits, vendus au comptant ou à crédit ; 2° la valeur en argent des produits et marchandises tirés de l'exploitation pour être utilisés par l'exploitant, sa famille, ou autres personnes de son entourage, étrangères à l'exploitation ; 3° les indemnités, honoraires et autres compensations qui ont été convenus et perçus pour des services commerciaux ou industriels de toutes sortes.

Le chiffre global du produit brut une fois déterminé, il s'agit d'en déduire les frais d'exploitation. Mais que pourra-t-on considérer comme frais d'exploitation ? Ici, l'instruction fiscale ne se contente pas d'en donner une énumération limitative ; elle précise en outre les frais qui ne pourront jamais venir en déduction des recettes ; et il est nécessaire de rappeler, à ce propos, les principes exposés plus haut ; ce ne sont pas les bénéfices réels que doivent chercher à déterminer les agents du fisc, mais bien

(1) *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 215 et suiv.

le chiffre indiquant ce que *peut produire* une industrie, dans telles et telles circonstances. Par suite, en déduction du produit brut viendront seuls les frais nécessités chaque jour par l'exploitation elle-même : entretien, matières premières, etc. ; au contraire, ne pourront venir en déduction les frais de capitaux, les prélèvements pour la constitution de réserves, etc.

Cette distinction est, d'ailleurs, théoriquement, en certains points, assez fragile, et motiva les plaintes de nombreux contribuables. Mais elle était nécessaire pour éviter de donner aux redevables les moyens de réduire à leur volonté, par la conclusion d'emprunts simulés, ou sous le prétexte de dépenses d'améliorations à faire, le chiffre de leur productivité, base du nouvel impôt.

C'est d'ailleurs dans le but d'éviter cet abus possible que l'instruction fiscale fixe limitativement les frais à déduire et les dépenses non déductibles (1). Les premiers sont :

1° Les frais de *conservation et d'entretien* des installations et établissements immobiliers et mobiliers, des ustensiles, appareils, outils et les frais entraînés par l'existence d'animaux utilisés par l'exploitation.

2° Les frais pour l'*achat* des matières premières et des substances accessoires, des marchandises, des

(1) Cf. *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 246 et 247.

autres matériaux nécessaires pour l'exploitation, des animaux, ainsi que des fourrages destinés à leur nourriture.

3° Les frais d'*assurance*, contre l'incendie ou autres dommages, des objets et bêtes désignés ci-dessus.

4° Les dépenses pour le chauffage et l'éclairage nécessaires à l'exploitation.

5° Le salaire, les appointements et les remises des employés, voyageurs, ouvriers, commis et apprentis engagés pour l'exploitation de l'industrie, y compris la valeur en argent de la pension, s'il y a lieu, et des autres prestations qui pourraient être fournies en nature, en tant que les denrées en question ne proviennent pas des provisions faisant partie de l'exploitation et à condition également que ces allocations représentent une partie des appointements ou une compensation pour des services rendus dans l'exploitation même.

6° Les cotisations aux caisses d'assurance contre les maladies, les accidents, la vieillesse, l'invalidité, — ou aux caisses de veuves, d'orphelins, — ou aux caisses de retraites, — cotisations que l'industriel est tenu de verser pour le personnel de l'exploitation en vertu des lois ou contrats en vigueur.

7° Les impôts publics, auxquels sont soumis les terrains et bâtiments servant à l'exploitation industrielle, ainsi que l'industrie elle-même, que ces

impôts soient prélevés par l'État, par les communes, ou par d'autres collectivités.

8° Les contributions indirectes à payer par l'exploitation industrielle.

9° Enfin, on pourra évaluer en chiffres et déduire du produit brut la détérioration ou l'usure subis par les bâtiments, les machines ou les installations; les créances douteuses pourront même être prises en considération.

Telle est la liste limitative des frais pouvant être déduits. Mais par contre, on ne devra jamais, pour obtenir le chiffre de la productivité, imputer sur le produit brut :

1° Les intérêts des fonds de premier établissement et des fonds d'exploitation, que ces capitaux soient la propriété de l'industriel ou d'un tiers ; de même, les intérêts à servir pour des emprunts qui ont été effectués à l'effet d'établir ou d'agrandir l'installation, d'augmenter le capital de l'exploitation ou d'introduire des améliorations dans cette dernière.

2° Les dépenses pour l'amortissement des emprunts et des frais de premier établissement.

3° Les sommes prélevées sur les revenus courants de l'exploitation pour alimenter les fonds de réserve, de prévoyance, etc.

4° Les dépenses pour l'entretien du commerçant ou industriel et de sa famille.

5° Enfin (et cela va de soi) les dividendes distribués par les sociétés par actions et autres.

Ainsi, l'on voit que, dans la crainte de fraudes possibles, le fisc ne tient pas compte, dans l'évaluation de la productivité, des intérêts et de l'amortissement des fonds de premier établissement, qui sont cependant des frais inéluctables et qui, dans tous les cas, viennent diminuer le produit net de l'entreprise. Il eût semblé juste, cependant, de réduire le poids de l'impôt pour l'industriel qui, sans fortune personnelle, s'est trouvé obligé d'avoir recours aux capitaux d'autrui, et a assumé, par là même, des charges qui ne pèsent pas sur ses concurrents plus fortunés.

Les règles que l'on vient de passer en revue doivent être appliquées aux *professions libérales* : ainsi, tous les frais nécessaires pour assurer quotidiennement l'exercice de la profession (ce que l'on pourrait appeler les frais courants) doivent être déduits ; dépenses pour frais de service et de bureau, chauffage, éclairage, paiement des employés, dépenses de déplacement, cotisations aux caisses d'assurances du personnel, achats d'instruments, entretien des chevaux et voitures nécessaires à la profession. Mais les dépenses d'installation ou d'agrandissement ne peuvent entrer en ligne de compte, non plus que les dépenses personnelles indépendantes de l'exercice de la profession.

B) *Bases de l'évaluation.*

Ces principes une fois admis, il s'agissait de passer à l'application. Pour circonscrire plus exactement le travail et laisser le moins de place possible à l'imprévu, les instructions indiquèrent les deux bases principales sur lesquelles devraient reposer les évaluations. Ce furent : 1^o les signes extérieurs pouvant être considérés comme révélant le mieux l'importance relative de l'exploitation ; 2^o les autres renseignements qui pourraient être utilisés par l'agent d'évaluation.

I. — *Signes extérieurs.* — Pour déterminer les signes extérieurs à prendre en considération, on procéda d'abord à une classification et description générales de toutes les industries et de tous les commerces connus. L'opération était d'ailleurs relativement aisée, puisque les renseignements recueillis en vue de l'application des patentes pouvaient être utilisés. Ce catalogue une fois dressé, on rangea par groupes les industries et les commerces, suivant leur importance relative, en indiquant pour chaque groupe les signes ou indices extérieurs pouvant ou devant être pris en considération lors de l'évaluation.

Le premier groupe comprend les commerces et industries de peu d'importance ou d'une importance

toute locale, tels que : les entreprises industrielles ne travaillant que pour les besoins de la localité où elles se trouvent, les commerçants en détail, les établissements de ventes à l'enchère, de prêts, de location, les entreprises de transport exclusivement locales, les hôtelleries de toutes sortes, les entreprises de spectacles, etc. Les indices extérieurs à prendre principalement en considération sont ici : le chiffre de la population de la localité considérée, le nombre et la qualité des ouvriers employés pendant une exploitation normale, l'étendue des locaux affectés à l'exploitation, les installations, machines ou outils propres à l'entreprise considérée ; enfin, le capital d'exploitation (numéraire, matières premières, etc.), en tant qu'il est susceptible d'exercer une certaine influence sur la productivité et en tenant compte des nécessités propres à l'exploitation.

Le second groupe comprend les entreprises industrielles d'une certaine importance, telles que usines, manufactures, fabriques agricoles, etc., ne produisant principalement qu'à l'aide de forces motrices considérables, — ainsi que les établissements d'analyses chimiques. Les indices extérieurs à considérer sont les mêmes que pour le groupe précédent, mais il faudra tenir compte, en outre, d'abord des moyens d'exploitation employés dans l'entreprise, tels que : les forces motrices utilisées et exprimées en chevaux-vapeurs ; le nombre et le genre d'animaux em-

ployés, la qualité des machines (d'après leur système, leur âge, etc.) ; puis des bilans et des comptes de profits et pertes publiés par les sociétés par actions, etc.

Dans un troisième groupe, on range le grand commerce et le commerce en gros, ainsi que les entreprises industrielles les plus étendues ; en font partie notamment les négociants en gros (entrepôts, etc.), les établissements de banque, les entreprises de transports, les commissionnaires en marchandises, les entreprises de travaux, les établissements d'assurances. La plupart de ces grandes entreprises sont obligées de publier annuellement leurs bilans ; ce document alors sera la base de l'évaluation ; mais si l'exploitation n'est pas faite par une société, il faudra prendre en considération, soit le nombre des instruments de l'entreprise, dans un sens large (wagons, navires, etc.), soit l'importance de ses dépendances (rails, gares), soit, s'il s'agit d'entreprises de construction d'une certaine importance, la somme des devis concernant les travaux à exécuter par elles ; soit enfin, pour les établissements d'assurances, le montant des primes d'assurances perçues annuellement.

Le quatrième et dernier groupe comprend enfin les professions dites libérales et ici, les signes extérieurs semblent être bien insuffisants pour servir de base à une évaluation rigoureuse de la productivité.

Les professions comprises dans ce groupe sont celles de médecin, d'architecte, d'officier ministériel, etc. On peut tenir compte du chiffre de la population, de l'importance relative des affaires faites par le contribuable, du nombre d'aides qu'il occupe, du chiffre des honoraires reçus, des collectivités qui l'emploient, etc. Mais ce ne seront là que de vagues approximations.

Aussi bien les indices extérieurs ne peuvent-ils servir, d'une manière générale, que pour assigner à telle exploitation une importance plus ou moins grande qu'à telle autre ; ils constituaient autrefois, la base de la contribution des patentes ; l'impôt était assis directement sur eux. La *Gewerbesteuer* vise, au contraire, à établir l'impôt sur une autre base, sur un chiffre déterminé comme exprimant le plus exactement possible la productivité de l'exploitation considérée. A moins de verser dans un arbitraire forcé et qui risquait de devenir peu équitable, il était nécessaire de déterminer d'autres moyens d'investigations, de pénétrer plus avant dans l'examen des ressources propres aux diverses entreprises.

II. — *Autres renseignements.* — Ils peuvent se ramener à deux catégories : les uns seront recueillis près des administrations ; les autres ressortiront de l'examen des publications faites annuellement et obligatoirement par certaines sociétés.

Un certain nombre d'exploitations industrielles emploient des matières ou emmagasinent des marchandises soumises à une contribution pour le compte de l'État ou des communes ; de ce nombre sont les brasseries, sucreries, fabriques de vins artificiels, commerce de vins, etc. ; d'après le montant des contributions, payées aux administrations des douanes, des contributions indirectes et des octrois, il sera possible de connaître le chiffre des affaires. Il en est de même dans l'industrie minière, où les exploitants sont tenus de fournir à l'administration des mines les tableaux indiquant les quantités de substances minérales extraites. D'autre part, les redevances dues à l'État étant calculées sur le revenu net, ce dernier doit-être au préalable connu.

On agira d'une manière analogue pour un grand nombre d'autres entreprises : ainsi, l'importance des affaires faites par les entrepreneurs de travaux publics pourra ressortir de l'examen des soumissions souscrites par eux et reçues par les receveurs de l'Enregistrement ; cette dernière administration sera d'ailleurs à même de donner de nombreux renseignements concernant, — soit les établissements d'assurances non soumis aux publications imposées par la loi, mais qui sont tenus de communiquer, chaque trimestre, aux receveurs de l'Enregistrement, les contrats d'assurances reçus ; — soit les fabriques ou usines d'une certaine importance, pour lesquelles

des baux auront été présentés ou des déclarations de successions auront été faites à l'Enregistrement.

En ce qui concerne les professions libérales, telles que celles de médecin, architecte, ingénieur, etc., le revenu réel ne peut être connu que d'une manière très approximative ; néanmoins, lorsque ces redevables sont attachés à une administration ou à une collectivité, les émoluments reçus par eux pourront être plus facilement chiffrés. Ici encore, d'ailleurs, l'Enregistrement fournira souvent des données certaines, grâce à la communication qui doit lui être faite, des actes de livraison ou contrats d'adjudication, des actes de cession ou délégation, etc. Quant aux officiers ministériels, leurs registres obligatoires présenteront les données nécessaires.

Un autre procédé pourra être avantageusement employé pour l'estimation de la productivité des grandes exploitations commerciales ou industrielles : fabriques de tous genres, banques, chemins de fer, entreprises de navigation. Ces grands établissements sont ordinairement aux mains de Sociétés par actions, lesquelles sont assujetties par la loi à la publication de leurs statuts et règlements, et, annuellement, à celle du bilan, des rapports au Conseil d'administration et des délibérations prises par les assemblées générales.

Cependant, ce ne pourra être là qu'une nouvelle source de renseignements, car l'on devra se garder

de déterminer immédiatement d'après le bilan la productivité, qui n'a rien de commun avec le bénéfice réel que le commerçant cherche à faire apparaître dans ses comptes ; d'autre part, ce dernier, dans les bilans qu'il publie, peut faire des évaluations exagérées, ou déformer la réalité. Ce moyen d'information est donc sujet à caution, en ce sens que les données qu'il contient doivent être comparées avec l'état réel de l'entreprise. Chaque bilan, néanmoins, après avoir été soigneusement rectifié, constituera une base des plus sérieuses pour l'évaluation des exploitations similaires.

III. — *La déclaration.* — D'après les règles qui précèdent, il est facile d'apercevoir de quelle façon se trouve conduite l'évaluation en ce qui concerne les grandes entreprises, les établissements importants, dont le fonctionnement et le chiffre d'affaires sont connus grâce aux documents publiés en application des lois. Mais il est bien moins aisé de se rendre compte des moyens dont dispose le fisc pour apprécier la productivité des exploitations de moyenne et de petite importance, ou n'ayant qu'une clientèle toute locale. Ici, les signes extérieurs semblent être les seuls moyens d'appréciation. Or, ces indices sont bien insuffisants dès qu'il s'agit de fixer un chiffre cherchant à exprimer la productivité de l'entreprise considérée. D'autre part, les autres renseignements

pouvant être recueillis près des diverses administrations, ou résulter de la publication de certains documents, manqueront, la plupart du temps, pour ces établissements. Il en est d'ailleurs de même pour la plupart des professions libérales ; et il n'y a plus alors, qu'un seul moyen d'information possible : s'adresser au contribuable lui-même et exiger de lui une déclaration.

Il convient cependant, ici, de ne pas perdre de vue l'intention du législateur, qui voulut conserver à la Gewerbesteuer les caractères d'un impôt réel, et non pas lui attribuer ceux d'un impôt sur le revenu.

La déclaration consistera donc, ici, à fournir au fisc *les éléments* qui lui permettront d'asseoir sur des bases équitables et réelles l'évaluation de l'Ertragsfähigkeit. Cette manière de procéder devait simplifier de beaucoup la tâche de l'administration. Elle donnait, en outre, une certaine garantie relativement à l'uniformité des bases de l'évaluation.

Les contribuables étaient « priés », dans les trois semaines de la réception de l'avis du fisc, de fournir les renseignements demandés. Sinon, ils se trouvaient passibles d'amendes pouvant s'élever jusqu'à 300 marks. Il semble utile de donner ici la liste des questions posées à ces redevables ; on y retrouvera les principaux éléments qui peuvent être pris en considération pour la fixation de la productivité.

Formule de déclaration. (1). — 1° Quelle est votre profession ? Le cas échéant, où est le siège de la direction générale de votre profession ? ou de vos professions ?

2° Quels genres et combien d'employés auxiliaires, d'ouvriers et d'apprentis avez-vous ? Combien pour chaque catégorie ? Et combien pour chacune de vos industries ? (Le nombre de ces personnes comprend les employés et garçons de bureau, les voyageurs, les surveillants, les ouvriers, les compagnons et les apprentis).

3° Combien de bâtiments entretenez-vous ? Depuis combien de temps existent-ils ? Dans quel état sont-ils ? (Indiquer le genre et l'affectation de ces bâtiments, si ce sont des fabriques, des dépôts, des comptoirs, des magasins, des étalages, des bureaux, etc.).

4° Quelles sont les forces motrices que vous employez dans vos exploitations ?

a) En tout ?

b) En détail ?

(Indiquer l'espèce de force : chute d'eau avec roues ordinaires ou turbines, machines à vapeur, à essence, à gaz ou à électricité, force animale, etc. Si possible, évaluer chaque moteur en chevaux-vapeur).

5° Quelles installations permanentes de métiers, d'instruments et d'outils avez-vous pour votre exploitation? De quel système (ancien ou nouveau) sont ces machines, ces outils, et depuis combien de temps sont-ils en usage? — Veuillez indiquer ici : 1° De combien d'outils de travail vous disposez, par exemple de combien de fours pour un boulanger, de combien de presses pour un imprimeur et un relieur, de combien de tours pour un tourneur, etc. 2° Dans les fabriques et autres entreprises plus importantes, indiquer ici le nombre des métiers (filatures) le nombre de fours (verreries, poteries), le nombre et le volume des cuves et alambics (brasseries et distilleries) etc., etc.

Ces déclarations devaient être contrôlées. Le travail fut confié aux contrôleurs des contributions directes qui reçurent mission de l'exécuter au cours de leur tournée annuelle des mutations.

c) *Agents d'évaluation.*

Les opérations de ces agents furent facilitées grâce à la remise, dans les délais prescrits, de toutes les déclarations, de sorte que les pénalités n'eurent pas à être appliquées. En outre, un rapport, fait au Landesausschuss par le directeur des Contributions directes, constate le peu de résistance que firent les

redevables à l'enquête du contrôleur. Ils allèrent même souvent au-devant de ses désirs, en offrant jusqu'à la production des livres d'affaires, quoi qu'ils n'y fussent en aucune façon obligés.

A l'aide, enfin, des autres renseignements recueillis près des administrations, ou tirés de l'examen des bilans, les contrôleurs purent procéder à des estimations provisoires, qui furent par la suite revisées, soit par des *Commissions d'arrondissement*, chacune présidée par un fonctionnaire des Contributions directes et composée de six à huit membres, pris parmi les contribuables ou les membres des conseils municipaux, soit par des *Commissions départementales*, présidées et composées de même, mais comprenant en outre des membres du Conseil général du département.

Une *Commission centrale des taxateurs du pays*, présidée par le Directeur des Contributions directes et composée de quinze membres, dont cinq nommés par le ministère et dix élus par le Landesaus-schuss, dirigeait l'ensemble des travaux et y apportait l'uniformité nécessaire.

Si l'on se place au point de vue de la répartition des compétences, l'évaluation de la productivité des industries et commerces les moins importants se trouvait confiée aux Commissions d'arrondissement et celle des autres entreprises aux Commissions départementales. Le résultat de l'évaluation était

d'ailleurs aussitôt porté à la connaissance de l'intéressé, afin de laisser à ce dernier la possibilité de formuler ses réclamations.

Celles-ci étaient soumises au Directeur des Contributions directes, en premier ressort ; mais, lorsque ce dernier les estimait non fondées, il devait les présenter à son tour à l'examen d'une nouvelle Commission, la *Commission de revision*, composée de sept membres, nommés par le gouverneur d'Alsace-Lorraine et dont trois au moins devaient être choisis parmi les commerçants et industriels et deux au moins dans la magistrature. Les décisions de cette Commission, prises sur l'avis de la Commission centrale des taxateurs du pays, étaient définitives.

d) *Exemples et conclusions.*

Après avoir exposé les principes ayant présidé à l'évaluation générale de la productivité des commerces et industries d'Alsace-Lorraine, il ne sera peut-être pas inutile de donner ici quelques exemples :

Prenons d'abord une *métallurgie* ; l'agent d'évaluation commencera par estimer la productivité moyenne et annuelle d'une tonne de fer brut ; ce chiffre variera d'ailleurs avec le cours du fer, mais seulement avec le cours moyen. Une fois ce chiffre

obtenu, il suffira de consulter les renseignements fournis par l'industriel lui-même, dans sa déclaration, ou recueillis à la suite des investigations du contrôleur ; si cet industriel possède dix hauts fourneaux, par exemple, on multipliera par 10, puis par 365, le nombre de tonnes de fer produites quotidiennement par l'un de ces hauts fourneaux. Ce produit annuel en tonnes sera à son tour multiplié par la productivité d'une tonne de fer, et l'on aura ainsi le chiffre du produit annuel brut, d'où, afin d'obtenir l'*Ertragsfähigkeit* cherchée, l'on déduira les frais d'exploitation, évalués généralement à l'avance et d'une manière uniforme pour chaque industrie considérée, en tant pour cent du produit brut trouvé.

On agira de même pour les autres professions, en procédant le plus possible du simple au complexe. Ainsi, voici, comment l'on estime la productivité d'un grand magasin : on considère successivement chaque série d'articles mis en vente aux différents comptoirs ou rayons, puis on évalue la productivité de ces articles en utilisant les données fournies par l'estimation des commerces de spécialités ; une simple addition donne la productivité générale brute du magasin, d'où l'on déduit 82 0/0 représentant les frais d'exploitation.

Ces exemples montrent bien les procédés employés pour arriver à une approximation suffisamment exacte de la productivité des commerces et indus-

tries ; les renseignements recueillis près des administrations pouvaient d'ailleurs, comme il a été dit, servir de points de repère, et prémunir les agents du fisc contre des écarts trop grands dans l'évaluation. Mais le procédé devenait évidemment insuffisant dès qu'il s'agissait de taxer les professions libérales, c'est-à-dire les bénéfices tirés par un individu de la mise en œuvre de sa valeur personnelle.

Si l'on cherche à déterminer, par exemple, le profit moyen que peut retirer de l'exercice de sa profession un médecin de grand centre, un homme de lettres, un journaliste, — à l'aide de quels éléments pourra-t-on le faire ? Il sera impossible, la plupart du temps, de connaître, soit l'importance de la clientèle du médecin et les honoraires qu'il demande, soit le profit retiré par le journaliste ou l'homme de lettres de la publication de ses articles ou de ses ouvrages. Le seul renseignement de quelque valeur existant sur la situation de ces redevables semble être ici le chiffre du loyer ; aussi bien, est-ce là le « signe extérieur » taxé directement par la patente. Mais comment déterminer, avec quelque chance d'exactitude, d'après lui, le chiffre probable des profits annuels du contribuable ? Les erreurs grossières seront souvent, en ce cas, difficiles à éviter,

Le système de la taxation d'après la productivité évaluée par le fisc se trouve donc ici en défaut ; deux seuls modes d'imposition paraissent en effet possibles

vis-à-vis de ces contribuables : l'impôt français, assis sur le chiffre du loyer, — ou l'impôt prussien sur le revenu déclaré.

Il convient d'ailleurs de remarquer que l'on retrouve ici la même impossibilité, pour l'agent du fisc, de taxer d'office la *valeur personnelle* d'un médecin, d'un homme de lettres, que celle, mentionnée précédemment pour lui, d'évaluer la *valeur professionnelle* d'un commerçant ou d'un industriel. On se souvient, en effet, que le chiffre de la productivité d'un commerce ou d'une industrie est indépendant des bénéfices réels de l'exploitation, par conséquent du plus ou moins de science ou d'habileté avec lesquelles est dirigée cette dernière.

Malgré toutes ces difficultés, le chiffre de productivité attribué aux contribuables ne donna lieu relativement qu'à un petit nombre de réclamations. Il convient néanmoins de s'arrêter un instant au mécanisme de ces réclamations, qui purent souvent venir corriger les erreurs inévitables commises lors d'une première évaluation.

Dès que le chiffre de l'*Ertragsfähigkeit* d'un industriel ou d'un commerçant est définitivement fixé par la commission compétente, ce redevable reçoit une lettre l'avisant dans quelle classe de tarif il se trouve placé. Il a alors trois mois pour formuler sa réclamation devant la Commission de taxation qui doit dès lors procéder à une enquête ; cette enquête peut sim-

plement consister en une demande de déclaration supplémentaire, fournissant des renseignements nouveaux sur les points qui ont motivé la plainte. Mais, le plus souvent, il y aura lieu d'envoyer sur place le contrôleur des Contributions directes pour procéder à une nouvelle visite de l'établissement, en compagnie du réclamant. Dans la pratique, d'ailleurs, cette seconde visite devint souvent inutile, le contribuable se refusant rarement à fournir les preuves de ses dires par la production de ses livres de commerce, production qui, d'ailleurs, on l'a vu, ne peut être requise par le contrôleur. La tâche de ce dernier est dès lors beaucoup plus aisée qu'au cas où, la preuve n'étant pas faite, il se trouve dans l'obligation d'étayer son travail d'évaluation sur des bases certaines et détaillées, afin d'en soutenir les conclusions devant la Commission.

Cette dernière, en effet, statue sur les réclamations et le contrôleur remplit devant elle l'office du ministère public. La décision de la Commission est d'ailleurs sujette, comme il a été dit plus haut, à l'appel devant une Commission de révision, unique pour toute l'Alsace-Lorraine. En fait, le nombre des réclamants, ne fut pas élevé : En 1897, au lendemain de la réforme, il y eut environ trois mille deux cents réclamations pour un nombre de patentables égal à quarante-sept mille cinq cents, ce qui donnait une proportion de 6.92 0/0. Sur le nombre, deux mille seu-

lement furent prises en considération et aboutirent à des dégrèvements qui se chiffèrent par 157,600 francs. Le nombre de ces réclamations alla d'ailleurs en diminuant chaque année : la proportion, en 1900, était tombée à 3.10 0/0. Et cette diminution semblait être la conséquence des améliorations incessantes apportées au travail primitif des évaluations. Dès les premiers jours, en effet, le fisc tint pour chaque contribuable ce qu'on a appelé un *dossier fiscal*. Les évaluations primitives s'étaient trouvées forcément imparfaites ; les renseignements donnés par les contribuables et les constatations faites par les contrôleurs n'avaient pu, dans bien des cas, permettre qu'une évaluation assez approximative de la productivité. Mais ces chiffres, obtenus au début, furent peu à peu rectifiés, grâce aux éléments de toutes sortes recueillis par le fisc et classés par lui au nom des redevables qu'ils concernaient. Ces renseignements provenaient, soit de successions nouvellement ouvertes, soit d'actes enregistrés, soit de toutes autres sources. Il est de fait, qu'au bout d'un certain nombre d'années, l'administration put connaître d'une façon à peu près exacte la situation réelle de chaque contribuable ; et les fuites, s'il en subsiste, ne pourront que diminuer avec le temps.

Mais il fallait prévoir le cas où l'on ne posséderait aucun renseignement précis pour fixer le chiffre de la productivité d'une exploitation. Même alors, le fisc

n'était pas encore totalement dépourvu de moyens d'arriver à une évaluation suffisamment approchée ; il employait en effet ce que l'on peut appeler la méthode des approximations successives : le contribuable, la première année, était rangé dans une certaine classe, choisie assez arbitrairement ; s'il ne réclamait pas, on le rangeait, l'année suivante, dans une classe supérieure, et ainsi de suite, jusqu'à réclamation ; lorsqu'enfin cette dernière se produisait, il fallait que le redevable prouvât ses dires, ce qui renseignait enfin le fisc sur sa situation exacte.

§ 4. — ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT.

On vient ainsi de passer en revue les moyens de tous genres dont disposait l'administration pour procéder à l'évaluation de la productivité des commerces et industries d'Alsace-Lorraine. Ce travail une fois terminé, on constata l'existence de quarante-sept mille cinq cent vingt professions et industries qui, au moment de la réforme, payaient l'impôt des patentes ; la productivité moyenne totale de ces professions fut estimé d'autre part à 154 millions de marks par an.

Dans un exposé fait au Landesausschuss, M. le conseiller Roth, grand artisan de la réforme, exposa que, dans les statistiques dressées à la suite du travail des

évaluations, on avait constaté que 21 0/0 du nombre total des exploitations rentraient dans la première classe, correspondant à une productivité annuelle, pour chaque redevable, de 500 marks au plus ; 66 0/0 avaient, d'autre part, des productivités variant entre 500 et 5,000 marks. Ainsi 87 0/0 du nombre total des redevables, représentant 39 0/0 de la productivité totale, avaient une productivité annuelle inférieure à 5,000 marks. Puisque le but du législateur, en réformant la patente, était non pas d'augmenter les finances du pays, mais d'apporter plus de justice dans la répartition des charges fiscales, il s'agissait donc de dégrever cette majorité de petits patentables pour reporter la charge de l'impôt sur la minorité des gros.

Et l'on arrive ainsi à la question du taux de l'impôt, question que dut régler la loi sur la Gewerbesteuer, promulguée le 8 juin 1896 (1).

Le premier devoir du législateur était de sauvegarder, pour l'équilibre du budget, le produit annuel des patentes. Ce produit était, en 1895, de 2,236,096 marks. Étant donné le chiffre de la productivité totale des commerces et industries d'Alsace-Lorraine, c'était donc un impôt proportionnel d'environ 1,45 0/0 qui se trouvait nécessaire pour retrouver le produit de la contribution supprimée. Mais on a vu que le législateur avait un autre but : il voulait, tout en con-

(1) *Die in Elsass-Lothringen...*, etc., p. 34 et suiv.

servant l'ancien produit des patentes, dégrever les petits patentables. Il fallait donc concilier ces deux points en adoptant un tarif dégressif, établi en tenant compte de la répartition des productivités.

Le tarif suivant fut en conséquence adopté :

CLASSES	MONTANT DE LA PRODUCTIVITÉ	TAUX DE L'IMPOT
1 ^{re}	Au-dessous de 500 marks	Marks. 0.38
2 ^e	500 à 1,000	0.67
3 ^e	1,000 à 1,500	0.92
4 ^e	1,500 à 2,000	1.02
5 ^e	2,000 à 2,500	1.14
6 ^e	2,500 à 3,000	1.24
7 ^e	3,000 à 4,000	1.33
8 ^e à 11 ^e	4,000 à 10,000	1.43
12 ^e	10,000 à 12,500	1.52
13 ^e à 15 ^e	12,500 à 20,000	1.71
16 ^e , etc.	20,000 et au-delà	1.90

Il semble que l'établissement de cette échelle dégressive fut une concession aux idées de ceux qui eussent voulu voir introduire dans la loi les principes directeurs de l'impôt sur le revenu et spécialement faire consacrer, au point de vue du taux à appliquer, la distinction entre les revenu éphémères provenant du travail et ceux plus assurés provenant du capital. Voici, en effet, la déclaration faite par le gouvernement lors du vote du projet de loi(1) :

(1) *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 253 et suiv.

« La Gewerbesteuer a pour but essentiel d'*atteindre*
 « *le bénéfice* industriel et commercial ; le produit
 « des métiers petits et moyens ou des boutiques
 « moyennes et petites étant en majeure partie la
 « rémunération du *travail personnel* de l'industriel,
 « il s'ensuit que ces petits revenus doivent être sou-
 « mis à un tarif de faveur. »

Le gouvernement ne proposait, en conséquence, la dégression qu'à l'égard des bénéfices inférieurs à 5,000 marks ; mais le Landesauschuss étendit cette faveur aux revenus inférieurs à 20,000 marks, ce qui certainement battait en brèche le principe de la proportionnalité de l'impôt, d'autant plus que si l'on considère l'exercice 1901-1902, sur un total de cinquante-sept mille contribuables environ, cinquante-six mille participaient à cette dégression, et à peine un millier se trouvaient soumis au tarif proportionnel. Fait à remarquer, d'ailleurs, la productivité totale évaluée pour chacun de ces groupes, si disproportionnés en nombre, était à peu près équivalente : 107 millions de marks pour les premiers, 92 millions de marks pour les seconds ; ce qui démontre que l'Alsace-Lorraine se trouve placée dans une situation spéciale au point de vue de la répartition des fortunes ; les statistiques ont en effet prouvé qu'en France, pays qui semble, d'autre part, au premier chef, comparable à l'Alsace-Lorraine, la grande majorité de la matière imposable était formée de petits et moyens

revenus. Ce fut d'ailleurs grâce à cette répartition exceptionnelle des fortunes que le législateur d'Alsace-Lorraine put étendre le bénéfice d'un taux dégressif jusqu'aux revenus de 20,000 marks, sans compromettre le rendement de l'impôt.

Si l'on examine maintenant, au point de vue de la péréquation, les effets de cette dégression, on s'aperçoit que le nouvel impôt n'a pas été sans apporter une sensible amélioration dans la répartition des charges fiscales. Ainsi, d'après un tableau statistique publié par l'Administration des finances d'Alsace-Lorraine, en 1896, les patentables dont la productivité était estimée à moins de 500 marks subissaient, du fait de l'ancien impôt, un prélèvement de 3.26 marks 0/0 sur ce revenu moyen ; de 5,000 à 20,000 marks, le taux moyen de l'impôt des patentes se trouvait ressortir à 1.50 0/0 environ. Le taux devenait alors nettement dégressif et tombait enfin à 0.75 0/0 environ, pour les revenus supérieurs à 1 million de marks. C'était donc là une véritable progression à rebours.

Si, d'autre part, considérant le chiffre de la productivité moyenne d'une des classes de contribuables, toujours d'après les nouvelles évaluations, on recherche simultanément la patente payée isolément, avant la réforme, par chaque contribuable, dans cette classe, on trouve des inégalités véritablement extraordinaires. Ainsi, dans la première classe (pro-

ductivité inférieure à 500 marks), la patente exigée allait de 0.64 0/0 à 1.04 0/0 de cette productivité. Dans la deuxième classe (500 à 1,000 marks de bénéfice moyen) l'imposition allait de 0.21 0/0 à 34.10 0/0 ; dans la dixième classe (6,000-8,000 marks), de 0.04 0/0 à 4.37 0/0. Ces inégalités, à vrai dire impossibles à éviter avec le système de l'imposition directe sur les signes extérieurs, n'étaient d'ailleurs peut-être pas si étendues que ces chiffres, extraits des tableaux publiés, lors de la réforme, par l'Administration, pourraient le faire croire ; il faut en effet tenir compte de ce fait que, d'une part, ces tableaux étaient établis pour les besoins de la cause, et que, d'autre part, les travaux d'évaluation de la productivité des commerces et industries étaient encore incomplets.

Néanmoins, il semble bien que l'on peut tenir pour exactes les conclusions générales ressortant de l'examen de ces chiffres, c'est-à-dire la double inégalité d'imposition entre les contribuables ayant des productivités différentes et entre les contribuables ayant même productivité. Ces inégalités disparaissaient avec la Gewerbesteuer, qui synthétisait, pour chaque redevable, en un chiffre unique, les multiples bases d'imposition de la patente ; encore fallait-il que les évaluations fussent exactes, sinon les mêmes dangers d'inégalité eussent subsisté indirectement ; mais on a vu que, grâce aux multiples moyens mis à leur

disposition, les agents du fisc avaient peu à peu, réparé les imperfections du début et apprécié d'une façon suffisamment approximative la productivité moyenne de chaque redevable.

Ainsi, le premier résultat du nouveau système fut d'apporter plus de justice dans la répartition des charges fiscales. Mais ce résultat ne fut atteint qu'au prix du dégrèvement de 91 0/0 des contribuables ; 5 0/0 d'autre part restèrent imposés d'un façon à peu près équivalente, et 4 0/0 subirent de fortes augmentations de cote. Le nombre des redevables bénéficiant de réductions ne doit pas étonner ; il est évident en effet qu'une réforme fiscale ayant pour but, non pas d'augmenter le produit de l'impôt, mais d'apporter plus de justice dans sa répartition, n'est possible qu'au prix du dégrèvement de la majorité des contribuables. Sinon, qui demanderait cette réforme et comment pourrait-on l'imposer ?

Malgré l'importance de ces dégrèvements, d'ailleurs, le produit de l'impôt, au lendemain du vote de la loi, ne donna pas de mécompte. La patente, en 1895, rapportait au budget 2,236,096 marks. Le produit de la Gewerbesteuer fut, en 1897, de 2,486,181 marks, il s'accrut même progressivement pour atteindre, en 1901, 3,221,801 marks (1).

(1) *Étude sur le Régime des Impôts directs en Alsace-Lorraine*, par A. Laugel, p. 30.

Ces chiffres prouvent la réussite complète de la réforme. A tel point que le législateur, voyant les produits s'accroître avec régularité chaque année, voulut compléter son œuvre en exemptant de toute taxe les professions dont la productivité ne dépassait pas 700 marks. Cette nouvelle faveur accordée aux petits contribuables fut consacrée par la loi du 13 juillet 1901. Son article 5 est ainsi conçu (1) : « L'impôt industriel à percevoir en vertu de la loi « du 8 juin 1896, n'est pas applicable aux entreprises « dont la productivité, jointe à d'autres sources de « revenu, ne dépasse pas 700 marks par an. » Le tableau définitif du taux de la Gewerbesteuer fut dès lors ainsi dressé :

CLASSES	MONTANT DE LA PRODUCTIVITÉ	TAUX DE L'IMPOT
1 ^{re} et 2 ^e	Au-dessous de 700 marks	Exemption
2 ^e	700 à 1,000	0.57 0/0
3 ^e	1,000 à 1,500	0.95 0/0
4 ^e	1,500 à 2,000	1.04 0/0
5 ^e	2,000 à 2,500	1.14 0/0
6 ^e	2,500 à 3,000	1.24 0/0
7 ^e	3,000 à 4,000	1.33 0/0
8 ^e à 12 ^e	4,000 à 10,000	1.43 0/0
13 ^e	10,000 à 12,500	1.52 0/0
14 ^e à 16 ^e	12,500 à 20,000	1.71 0/0
17 ^e , etc.	20,000 et au-dessus.	1.90 0/0

(1) *Die in Elsass-Lothringen...*, etc., p. 56.

Cette réforme, en conclusion, semble bien avoir atteint le but que le législateur se proposait ; mais n'eût-on pas obtenu les mêmes résultats en apportant à la loi de 1844 les modifications nécessitées par les progrès de l'industrie et du commerce, autrement dit, en adaptant l'impôt des patentes aux situations nouvelles des patentables ? Ce fut l'œuvre accomplie en France, où des perfectionnements incessants de la législation permirent, sans modifier les principes, d'adapter l'ancien impôt aux exigences actuelles ; ainsi les petits patentables furent exemptés ou dégrevés par la loi du 15 juillet 1880, et les gros contribuables virent la part d'impôts qu'ils payaient augmentée par la mise en vigueur de la loi du 28 avril 1893.

Aussi est-il permis de penser que le succès de la réforme accomplie en Alsace-Lorraine n'est pas une raison suffisante pour proclamer l'excellence du système en lui-même et souhaiter son adoption dans un autre pays. Et l'on peut citer, à l'appui de cette opinion, les paroles mêmes de M. le conseiller ministériel Roth, exposant le plan de la réforme (1) :

« A l'heure actuelle, la question se pose ainsi :
« le mode d'évaluation que nous avons adopté,
« représente-t-il une bonne base ? Dans un grand
« État, il peut être difficile de fixer la base de

(1) *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 241.

« l'estimation; dans un petit État, c'est facile et cela
 « pour deux raisons : 1° dans un petit État, on
 « connaît les exploitations et l'on sait à peu près
 « quel impôt elles doivent rapporter; 2° on peut fixer
 « le taux et le faire reviser, examiner, par une
 « commission centrale.

« Le système d'évaluation, tel que nous le préco-
 « nisons ici, assure l'uniformité et l'égalité. Quel est
 « son principe? C'est le juste milieu entre le rigou-
 « reux système des tarifs et l'inquisitorial impôt sur
 « le revenu. Avec le système des tarifs, on applique
 « la camisole de force aux contribuables, parce qu'on
 « jette les bases au hasard, suivant des signes exté-
 « rieurs vagues. Avec l'impôt sur le revenu, on
 « évalue par le moyen de procédés inquisitoriaux.
 « Notre système repose sur des données normales et
 « moyennes, établies par les citoyens eux-mêmes et
 « dont une commission centrale garantit l'uniformité.
 « Voilà l'avantage du petit État ! »

TROISIÈME PARTIE

L'IMPOT SUR LES REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS
& SUR LES SALAIRES ET TRAITEMENTS

(KAPITALSTEUER, LOHN-UND BESOLDUNG-STEUER)

Les trois premières cédules du nouveau système fiscal d'Alsace-Lorraine frappaient, comme il a été dit, d'une part les revenus des capitaux immobiliers (terres ou bâtiments), d'autre part les bénéfices du commerce et de l'industrie. Les revenus des capitaux mobiliers et les traitements et salaires, fruits du travail personnel du contribuable, ne supportaient, au commencement de l'année 1898, aucune taxe spéciale. Il est vrai qu'ils se trouvaient frappés indirectement par la contribution mobilière française, qui continuait à être perçue. Mais ce n'était pas là un impôt qui pût subsister à côté du nouveau régime institué en Alsace-Lorraine.

D'une part, en effet, cette contribution ne pouvait prétendre à taxer avec égalité et proportionnalité les revenus du travail ou ceux des capitaux mobiliers ; d'autre part, étant établie sur le loyer, indépendamment de la personnalité du contribuable, elle constituait un impôt de superposition pour les propriétaires

des biens immobiliers, pour les industriels et les commerçants, déjà taxés par des impôts spéciaux.

La contribution mobilière était donc condamnée d'avance, d'autant plus qu'elle avait conservé le caractère d'impôt de répartition et que le législateur allemand n'avait apporté, en Alsace-Lorraine, à la péréquation de cet impôt, aucun des progrès que réalisèrent notamment, en France, soit la loi du 10 juillet 1901, soit celle du 13 juillet 1903 : la première de ces lois prescrivit, en effet, d'utiliser pour la détermination du loyer matriciel, les travaux de revision des évaluations des propriétés bâties, exécutés en vertu de la loi du 8 août 1890 ; la seconde, dans le but de corriger ce que l'application stricte de la proportionnalité de l'impôt eût pu avoir d'exagéré, autorisa les conseils municipaux des communes dont la population dépassait cinq mille habitants à déterminer un loyer matriciel minimum, au-dessous duquel le contribuable ne se trouverait pas compris dans la répartition.

Ce n'étaient là, d'ailleurs, que des corrections de détail apportées à une législation ancienne. La loi du 29 juin 1872, avait, d'autre part, comblé une lacune, en assujettissant à un impôt spécial le revenu des valeurs mobilières. qui jusqu'alors avait joui d'un véritable régime de faveur.

§ 1^{er}. — TRAITS GÉNÉRAUX DES NOUVEAUX IMPOTS

Rien de cela n'existait en Alsace-Lorraine; la réforme s'imposait donc et le législateur voulut suivre, pour l'accomplir, les principes qui avaient présidé à l'établissement des trois cédules fiscales étudiées précédemment. Mais dès le début, on se rendit compte de l'impossibilité où l'on se trouvait de prescrire l'évaluation de la « productivité » des capitaux, des salaires et des traitements. Non seulement cette notion de productivité moyenne ne semblait pas ici compatible avec le revenu fixe d'un capital, ou le traitement régulier d'un employé, mais encore on eût manqué de tous les éléments nécessaires à l'évaluation. Que prendre, en effet, comme *signes extérieurs* du revenu d'un capital ou de l'importance d'un traitement? Comment connaître même l'existence de ce capital? La difficulté s'augmentait de ce fait, propre à l'Alsace-Lorraine, que la grande majorité des fortunes mobilières de ce pays était constituée en valeurs étrangères, plus difficiles encore à saisir pour le fisc.

Il n'y avait donc, ici, qu'un seul mode plausible d'évaluation, qu'un seul procédé : exiger la déclaration du contribuable, seul à même de fournir des

renseignements certains sur la consistance de la matière imposable.

Il faut, d'ailleurs, bien se garder de confondre cette déclaration avec celle exigée des commerçants et industriels : ces derniers ne déclaraient pas leur revenu, ou, du moins, n'y étaient pas tenus. Ils devaient seulement faire connaître au fisc *les éléments pouvant servir de base à l'évaluation*, laquelle se faisait hors la participation du contribuable, sauf réclamation de ce dernier. Cette déclaration n'était d'ailleurs exigée que pour faciliter la tâche du fisc ; elle n'était en aucune façon essentielle à l'assiette de l'impôt, et pouvait être remplacé par une visite du contrôleur.

Dans le nouvel impôt, au contraire, le rôle de la déclaration est tout autre et devient prépondérant (1). Cette déclaration constitue *la base essentielle du travail d'évaluation* ; on peut même dire qu'ici, c'est le contribuable lui-même qui fait l'évaluation, laquelle est postérieurement contrôlée par l'agent du fisc. Le revenu réel, déclaré par le contribuable, voilà donc sur quoi portera l'impôt ; ainsi, plus de système intermédiaire entre l'impôt sur le revenu ; c'est ce dernier qui subsiste seul, avec ses qualités, mais aussi avec ses défauts, et en particulier son

(1) Cf. *Étude sur le Régime des Impôts directs en Alsacé-Lorraine*, par A. Laugel, p. 31.

arbitraire, le contribuable qui ne fournit pas de déclaration étant taxé d'office par le fisc.

§ 2. — ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE.

En raison des nouveaux principes adoptés pour cette dernière cédula, le travail d'évaluation devait suivre une toute autre procédure que celle observée pour les trois premiers impôts. La loi du 2 juillet 1898 (1), qui ordonne et réglemente ce travail, fixe en effet trois phases : la première consiste dans la désignation des revenus à imposer, tant pour la « Kapitalsteuer » que pour la « Lohn-und Besoldungsteuer ». Puis vient la déclaration obligatoire du contribuable, destinée à faire connaître la consistance de la matière imposable. Enfin, pour garantir le fisc contre les fraudes possibles, les agents des contributions directes, de concert avec les commissions, procèdent, en employant les moyens mis par la loi à leur disposition, au contrôle de ces déclarations. Une fois d'ailleurs la matière imposable définitivement fixée, le contribuable peut introduire une réclamation devant les organes administratifs institués à cet effet.

(1) *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 273 et suiv.

d) *Consistance de la matière imposable.*

Qu'entend-on d'abord par *revenus des capitaux* ? On peut en distinguer trois catégories : la première comprend les intérêts provenant du placement des capitaux, qu'il s'agisse de prêts simples, de prêts hypothécaires, de prêts à terme (bons du Trésor); la seconde vise les dividendes, intérêts ou autres bénéfices provenant de parts possédées dans des sociétés ou associations commerciales, c'est-à-dire à but lucratif; enfin on peut ranger dans une troisième catégorie les rentes viagères de toutes sortes.

Toutes les personnes résidant en Alsace-Lorraine se trouvent assujetties à l'impôt qui, étant non pas une taxe réelle, mais un impôt personnel au premier chef, doit frapper aussi bien les revenus ayant leur source en Alsace-Lorraine que ceux provenant de placements faits à l'extérieur. Un certain nombre d'exemptions sont néanmoins admises pour favoriser le crédit de l'État ou de certaines institutions publiques. Au nombre de ces contribuables exemptés se trouvent : l'Empire et l'Alsace-Lorraine, les départements et les communes, les établissements de bienfaisance, les sociétés de secours mutuels, etc.

Parmi les capitaux imposables ne rentrent pas, d'ailleurs, ceux qui, engagés dans un commerce ou une industrie, servent uniquement à l'exploitation

courante de l'entreprise. Cette source de richesse se trouve en effet déjà taxée par la Gewerbesteuer.

Enfin, il y a lieu parfois de déduire du revenu brut certaines charges pour obtenir le revenu net imposable ; le législateur spécifie d'ailleurs limitativement ces charges, qui sont : les intérêts des dettes certaines, pour lesquelles existent des hypothèques inscrites, et les autres dettes et charges dont l'existence ne peut être contestée. La loi prescrit, en ce sens, de tenir compte des impôts qui pourraient déjà frapper, hors de l'Alsace-Lorraine, les capitaux dont le revenu est imposable ; c'est-là, d'ailleurs, une des conséquences du caractère « personnel » du nouvel impôt.

La seconde taxe est établie sur les salaires et traitements ; ces mots doivent être pris dans un sens large ; on peut dire qu'ils comprennent tous les revenus provenant du travail personnel des contribuables, autres que ceux qui se trouvent déjà imposés à la Gewerbesteuer. Rentrent, par exemple, dans cette catégorie, non seulement les traitements des fonctionnaires publics et privés, mais aussi les pensions de retraites qui peuvent être accordées à ces contribuables ; y rentrent également les honoraires des artistes, auteurs et compositeurs, etc., y compris le tant pour cent accordé à ces derniers sur les bénéfices provenant de l'exécution, de la représentation ou de la publication de leurs œuvres.

La loi pourtant fait une exception en faveur des fonctionnaires civils allemands et des militaires résidant en Alsace-Lorraine, mais en ce qui concerne seulement leurs appointements ou les arrérages de leur pension payables sur la caisse d'un autre État de la Confédération. Une seconde exception vise les sommes annuelles accordées pour différentes causes par l'État ou les particuliers à titre de *secours*.

L'impôt ne frappe pas d'ailleurs toujours le revenu brut ; sont en effet déduites les charges obligatoires attachées à la fonction, c'est-à-dire que le contribuable est obligé de supporter pour pouvoir toucher son traitement ou salaire : on peut citer dans cet ordre d'idées les frais de représentation, les frais de voyage et de vacation.

B) *La déclaration.*

Les divers revenus qui viennent d'être passés en revue et qui proviennent soit des capitaux mobiliers, soit de la rémunération d'un travail personnel du contribuable, n'ont pas paru susceptibles, on l'a vu plus haut, d'être évalués autrement qu'en exigeant du contribuable une déclaration. La loi du 2 juillet 1898 contient à cet égard des dispositions imposant cette déclaration sous diverses sanctions. L'article 12 est ainsi conçu : « La fixation de l'impôt sur
« le capital aura lieu sur la base d'une déclaration

« en âme et conscience, indiquant l'échelle du tarif
 « s'appliquant au contribuable. déclaration que celui-
 « ci, ou son représentant légal, aura à faire par écrit
 « ou par procès-verbal, devant l'autorité fiscale,
 « dans le délai d'un mois après réception de l'invita-
 « tion à lui adressée à cet effet. »

Une déclaration analogue est exigée, d'autre part, des contribuables touchant des salaires ou traitements supérieurs à 2,000 francs par an ; pour les autres, les renseignements sur leur situation sont donnés par le maire de la commune.

Le redevable doit ajouter à ses propres revenus les revenus particuliers des personnes qui font partie de son ménage ; néanmoins, il y a lieu d'établir une cote distincte pour les femmes vivant définitivement séparées de leur mari, et pour les enfants ou autres membres du ménage jouissant d'un revenu non soumis à la disposition du chef de famille.

La déclaration, faite sur ces bases, doit être produite au président de la Commission d'imposition compétente, soit directement, soit par l'entremise du percepteur des Contributions directes. Si cette production ne se trouve pas faite dans le délai imparti, il y a lieu alors d'appliquer les *sanctions*, qui sont au nombre de trois (1) : on n'a pas oublié, en effet, le

(1) Cf. *Étude sur le Régime des Impôts directs en Alsace-Lorraine*, p. 32.

caractère obligatoire qu'a ici cette formalité de la déclaration. Il y a trois cas à prévoir : le retard, l'omission, la fraude.

Le défaut de déclaration dans le délai prescrit, s'il n'existe pas de motifs d'excuse, entraîne la déchéance des pouvoirs contre l'évaluation qui sera établie d'office et ceci pour une période de trois années, temps au bout duquel toutes les évaluations doivent être revues. Cette pénalité, déjà fort grave, puisque le défaut de déclaration livre le contribuable, sans défense possible, à l'arbitraire inévitable de l'agent du fisc, est renforcée par une amende de 20 marks au maximum.

Ces peines s'appliquent en cas de simple retard dans la déclaration, sans excuse valable ; mais si le contribuable se rend coupable d'une omission complète, il faut distinguer si cette omission est une simple conséquence de sa négligence, ou si elle est faite avec intention de fraude. Dans le premier cas, il y a lieu d'élever l'amende jusqu'à 50 marks. Mais si le fisc arrive à convaincre le contribuable d'avoir eu l'intention de se soustraire entièrement ou en partie à l'impôt légalement dû, que cette tentative ait été faite, d'ailleurs, par omission de déclaration, ou par déclaration fausse ou inexacte, les peines encourues sont plus sévères encore : le redevable est, en effet, passible alors d'une amende du double au quadruple ou même au sextuple (en cas de récidive), du montant de l'impôt annuel soustrait.

Il ne faut donc pas s'étonner si, comme le proclame l'exposé des motifs du projet de loi instituant définitivement la Kapitalsteuer, 90 0/0 des contribuables ont répondu, en temps utile, à « l'invitation » de l'administration des finances.

c) Le contrôle.

Ce n'est d'ailleurs là qu'une des phases, essentielle il est vrai, du travail d'évaluation. Il est nécessaire que le fisc, par un contrôle sévère, s'assure de l'exactitude des renseignements qui lui sont fournis, tant par une vérification sur pièces que, s'il y a lieu, par un contrôle sur place. Au reçu des déclarations, en effet, le contrôleur des Contributions directes doit rapprocher les données fournies par le contribuable de celles recueillies près des administrations publiques ou provenant d'autres sources. Si ce travail amène des doutes dans son esprit, il doit se mettre en rapport avec le contribuable et l'amener à faire la preuve de ses dires, amiablement. Si cependant l'essai d'une entente n'aboutit pas, le contrôleur pourra faire prendre ou prendre lui même, sur place, les renseignements qu'il croira nécessaires.

C'était là certainement le point délicat du système, celui qui pouvait risquer de froisser le contribuable d'Alsace-Lorraine, peu habitué jusqu'alors à ces pro-

cédés d'inquisition ; aussi deux palliatifs ont été apportés aux règles qui précèdent ; en premier lieu, lors de l'évaluation initiale, l'administration tint le plus généralement pour justes les déclarations qui lui furent fournies, en tant du moins qu'il n'apparaissait pas d'inexactitudes par trop grossières. Et ce fut peut-être la principale raison pour laquelle l'impôt nouveau se trouva si facilement supporté par la population. En second lieu, le législateur, voulant donner aux contribuables une garantie contre l'arbitraire possible d'un fonctionnaire isolé, prescrivit que la détermination définitive du revenu imposable ne pourrait être faite que par les commissions fiscales instituées par la loi.

Ces dernières sont au nombre de trois. La *Commission d'arrondissement*, présidée par un fonctionnaire de la direction des Contributions directes, et composée de cinq membres élus par les représentants des contribuables et de deux membres nommés par le ministère, juge en premier ressort la déclaration des contribuables paraissant avoir un revenu inférieur à 3,000 marks. Une *Commission départementale* a les mêmes attributions en ce qui concerne les autres redevables.

Les membres de ces assemblées, ainsi admis à recevoir et à juger les déclarations, sont d'ailleurs tenus au secret le plus absolu, obligation qui se trouve sanctionnée par une amende de 30 à 200

marks, sans préjudice de l'action civile en dommages-intérêts. Ces commissions décident ainsi, après examen du dossier réuni par le contrôleur, de la valeur qu'il convient d'attacher aux déclarations ; et pour que leurs décisions fussent autant que possible uniformes quant aux principes qu'elles appliquaient, il a été créé une *Commission générale*, composée des membres des trois Commissions départementales et d'un président nommé par le Statthalter ; c'est devant cette dernière que sont portés les recours que les contribuables sont admis à former, dans les deux mois, contre les décisions des premières Commissions.

La réclamation du contribuable constitue en effet, après la déclaration et le contrôle, le dernier stade du travail d'évaluation. Elle permet souvent de corriger des erreurs faites par les commissions inférieures et aussi d'apporter plus d'uniformité dans l'ensemble du travail, une seule commission jugeant en dernier ressort ; la procédure en a d'ailleurs été exemptée de tous frais : aucun impôt de timbre n'est perçu.

L'ensemble des opérations d'évaluation aboutit enfin, pour chaque commune, à un tableau qui en résume les résultats et se trouve, dans son ensemble conforme au suivant (1) :

(1) *Enquête en Alsace-Lorraine*, p. 350.

§ 3. — ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOT.

La matière imposable une fois déterminée suivant les procédés que l'on vient d'examiner, la loi du 13 juillet 1901 (1) put promulguer définitivement en Alsace-Lorraine l'impôt sur le capital, et l'impôt sur les salaires et traitements. La base fiscale étant déjà établie, grâce à l'exécution des dispositions de la loi du 2 juillet 1898, prescrivant l'évaluation, les seules questions importantes qui restassent à régler se trouvaient être : le taux, d'abord, puis les moyens de recours à accorder aux contribuables, enfin les remises dont ils pourraient bénéficier en certains cas.

Afin de conserver l'égalité fiscale entre des revenus du même genre, le nouvel impôt devait frapper les capitaux mobiliers dans des proportions analogues à celles que la *Gebäudesteuer* et la *Grundsteuer* avaient établies pour les propriétés bâties et non bâties. Le taux de 3 1/2 0/0 du montant imposable fut, en conséquence, adopté. Mais il ne porta pas indistinctement sur tous les revenus ; dans le but de ménager les petits contribuables, en effet, une échelle dégressive fut établie, afin que, seuls, les

(1) *Die in Elsass-Lothringen... etc.*, p. 75 à 110.

revenus supérieurs à 4,000 francs eussent à payer le taux plein de 3 1/2 0/0. Les autres furent ainsi imposés :

CLASSES	REVENU	TAUX
1 ^{re} -2 ^e	100 à 400 marks	1.40 0/0
3 ^e -4 ^e	400 à 800 —	1.75 0/0
5 ^e -6 ^e	800 à 1,300 —	2.40 0/0
7 ^e -8 ^e	1,300 à 2,000 —	2.45 0/0
9 ^e -10 ^e	2,000 à 3,000 —	2.80 0/0
11 ^e -12 ^e	3,000 à 4,000 —	3.15 0/0
13 ^e , etc.	4,000 et au-dessus.	3.50 0/0

En ce qui concerne l'impôt sur les salaires et traitements, le taux de 1.90 0/0 fut emprunté à la loi sur l'impôt professionnel (Gewerbesteuer) ; mais, comme on l'a vu, le législateur allemand avait manifesté, dès le début de la réforme, son intention d'appliquer, dans la mesure du possible, les principes de la discrimination, c'est-à-dire de distinguer, au point de vue du taux à appliquer, les revenus consolidés du capital, de ceux, moins assurés, du travail.

Aussi, afin de tenir compte du rôle accessoire que joue le capital dans la production des revenus du commerce et de l'industrie, rôle qui disparaît complètement lorsqu'il s'agit de traitements et salaires, la dégression adoptée pour le gewerbesteuer fut-elle

légèrement renforcée dans la Lohn-und Besoldungssteuer.

D'ailleurs, ainsi que l'explique l'exposé des motifs de la loi du 13 juillet 1901, il était nécessaire d'éviter aux petits salaires et traitements, qui payaient seulement autrefois la taxe « personnelle », une augmentation d'imposition.

La nouvelle loi exemptait, au surplus, complètement, les salaires ou traitements inférieurs à 500 francs. En conséquence, l'échelle de l'impôt se trouva établie de la manière suivante :

CLASSES	REVENU	SONT SOUMIS à l'impôt de 1.90 %
1 ^{re} -3 ^e	500 à 700 marks	10 % du revenu
4 ^e -5 ^e	700 à 900 —	15 % —
6 ^e -7 ^e	900 à 1,300 —	20 % —
8 ^e -9 ^e	1,300 à 2,000 —	25 % —
10 ^e	2,000 à 2,500 —	30 % —
11 ^e	2,500 à 3,000 —	35 % —
12 ^e	3,000 à 3,500 —	40 % —
13 ^e	3,500 à 4,000 —	45 % —
14 ^e	4,000 à 5,000 —	50 % —
15 ^e	5,000 à 6,000 —	55 % —
16 ^e	6,000 à 7,000 —	60 % —
17 ^e	7,000 à 8,000 —	70 % —
18 ^e	8,000 à 10,000 —	80 % —
19 ^e	10,000 à 12,000 —	90 % —
20 ^e -21 ^e	12,000 à 20,000 —	95 % —
22 ^e , etc.	20,000 et au-dessus.	100 % —

Ainsi, l'impôt ne frappait que fort peu les petits revenus, puisque ceux des cinq premières classes ne payaient que 0.19 0/0 de leur montant. Le taux plein de 1.90 0/0 ne portait que sur les revenus supérieurs à 20,000 francs. Ce taux, quelque réduit qu'il soit, peut même encore être abaissé en faveur des contribuables dont le revenu est inférieur à 3,000 marks et que certaines circonstances particulières ont pu conduire à des dépenses peu en rapport avec la faiblesse de leurs ressources ; parmi ces circonstances se trouvent les charges de famille, comprenant notamment les frais d'éducation et d'entretien des enfants, ou bien les frais entraînés par la fourniture obligatoire d'aliments à des parents sans fortune personnelle, ou bien encore les charges provenant de la survenance de longues maladies, d'endettements ou d'autres infortunes.

Ici, cependant, les commissions sont souveraines ; elles peuvent accorder ou refuser la réduction, suivant les circonstances. Il ne faut pas d'ailleurs confondre cette faculté laissée aux commissions d'abaisser par faveur le taux de l'impôt avec la possibilité pour le contribuable d'obtenir, en certains cas déterminés, la remise gracieuse de la taxe par lui due, pour des motifs d'équité. Au surplus, dans les deux cas, il ne s'agit pas d'un droit pour le contribuable, mais d'une faveur qui lui est accordée.

La loi détermine d'ailleurs limitativement les raisons pouvant seules motiver une requête en remise ou modération de l'impôt. Ces conditions sont, pour la taxe sur le capital, la survenance, pendant la période d'imposition, d'événements entraînant la perte d'une partie notable du patrimoine ; pour l'impôt sur les salaires et traitements, le décès ou le départ du contribuable produisant la perte totale du revenu imposable, la diminution ou la perte, par suite d'événements extraordinaires, de plus du quart du revenu imposable, ou enfin l'insolvabilité.

Le directeur des Contributions directes décide en première instance, et le ministre statue définitivement, s'il se produit une réclamation contre la décision de son subordonné.

Mais au lieu de demander une faveur, le contribuable peut se prévaloir d'un droit ; ce cas se produit lorsqu'il croit devoir être, soit exempté de l'impôt, soit moins imposé. Il peut alors, dans les trois mois de la proclamation du rôle, adresser un recours au directeur des Contributions directes, qui communique la réclamation au président de la Commission d'imposition compétente. Ce dernier fait procéder à une enquête et la commission prend une décision sur la réclamation. En cas de rejet, il reste au contribuable la ressource du pourvoi devant la *Commission d'appel*, composée de sept membres, dont trois élus par le Landesausschuss, et quatre, y compris le président,

nommés par le Statthalter. Les décisions de cette commission sont définitives.

Les deux nouveaux impôts furent, semble-t-il, bien accueillis de la population. Leur produit, d'ailleurs, suivit une progression continue.

En 1905, pour quarante-sept mille deux cents contribuables environ, le produit de la Kapitalsteuer fut de 1,907,640 marks. En 1906, quarante-sept mille contribuables versèrent 1,973.966 marks. De même pour la Lohn-und Besoldung-steuer :

ANNÉES	NOMBRE DES REDEVABLES	PRODUIT DE L'IMPOT
1905	216.547	1.485.263
1906	230.836	1.577.374

Ces produits importants, et qui apportaient au Trésor des ressources bien plus élevées que celles fournies par l'ancienne contribution personnelle-mobilière, furent employés à réduire le taux de la Gebäudesteuer et de la Gewerbesteuer dans les proportions qui ont été indiquées plus haut.

CONCLUSION

Le vote de la loi du 18 juillet 1901, instituant la Kapitalsteuer et la Lohn-und Besoldungsteuer, complétait et terminait le plan des réformateurs d'Alsace-Lorraine ; le régime désormais en vigueur tenait à la fois de l'impôt réel et de l'impôt personnel, la taxe étant tantôt assise sur un chiffre fictif, représentant une productivité déterminée d'après les signes extérieurs pris comme indices du revenu, tantôt établie sur le revenu réel lui-même. Convient-il de considérer ce système comme fixant définitivement l'impôt sur des bases devant rester immuables, ou bien ne faut-il pas plutôt n'y voir qu'un régime intermédiaire, préparant, dans un pays encore réfractaire, l'avènement de l'impôt prussien global et progressif sur le revenu ?

Cette dernière interprétation semble être celle de la majorité des contribuables d'Alsace-Lorraine. Et d'ailleurs, les artisans de la réforme eux-mêmes, les conseillers du gouvernement et certains membres du Landesausschuss, ne cachent pas leur intention ; ils s'appuient sur la facilité avec laquelle a été accepté

le nouveau système pour annoncer déjà l'avènement prochain de l'impôt global et progressif sur le revenu. Il est cependant vraisemblable que le bon accueil fait par la population aux nouveaux impôts avait surtout pour cause la faiblesse de leur taux, qui, loin d'apporter des charges nouvelles pour la majorité des redevables, réduisit au contraire, dans de notables proportions, celles d'un grand nombre d'entre eux.

Si ce taux se trouvait dépassé, comme il arriverait peut-être pour les classes moyennes et supérieures en cas d'avènement de l'impôt sur le revenu global, il se pourrait que les protestations des contribuables se fissent jour.

Il convient cependant d'observer que, loin de repousser l'idée de cet impôt, beaucoup de contribuables paraissent espérer son avènement, en faisant remarquer combien la notion de productivité correspond peu, souvent, à la réalité. On a vu, en effet, au cours des explications qui ont précédé, que le chiffre exprimant la productivité d'un commerce ou d'une industrie, par exemple, est fictif en ce sens qu'il n'indique pas le bénéfice réel du contribuable, mais le bénéfice que ce dernier devrait pouvoir obtenir, au moment où l'évaluation est faite ; ainsi, ce chiffre, base de l'impôt, ne varie pas, sinon à la longue, avec le cours des matières premières : un brasseur paiera le même impôt, quelles que soient les variations subies par le cours de l'orge, depuis le moment de

l'évaluation. Quelquefois même, l'impôt pourra frapper une industrie en perte.

Cet inconvénient semble inévitable avec le système de l'impôt réel, qui n'a pas recours à la déclaration du revenu ; et c'est l'une des raisons pour lesquelles beaucoup de contribuables souhaitent payer l'impôt en raison de leur bénéfice réel et déclaré, même au prix de la production des livres de commerce, avec la seule restriction que cette production ne pourrait être faite qu'aux fonctionnaires des Finances, et non aux membres des Commissions pris parmi les contribuables.

Une autre raison permet d'ailleurs de prévoir l'avènement prochain de l'impôt global et progressif sur le revenu : c'est la nécessité où se trouvera, un jour ou l'autre, le gouvernement, d'augmenter les ressources budgétaires en face de l'accroissement inévitable et continu des dépenses. Un journal local (1) s'exprime ainsi :

« Il faudra, d'ici deux ou trois ans au plus tard,
« trouver cinq ou six millions de ressources régulières que seul l'impôt sur le revenu global et
« l'impôt complémentaire sur le capital pourront nous
« donner ; c'est à préparer et à faire adopter cette
« réforme que M. Koehler (directeur des Finances)
« devra employer toute l'année prochaine... Nous

(1) *Journal de Colmar*, du 27 septembre 1908.

« croyons que le « Landesausschuss » demandera de
« n'apporter aucun retard à la réforme désormais
« urgente des impôts directs. »

Il est certain, en effet, que le taux des impôts actuels n'aurait pu être élevé sans que cela ne provoquât de vives récriminations de la part des contribuables. Et ce fait tient aux défauts qui paraissent inhérents au système de la taxation d'après la productivité.

Ce régime fiscal ne peut prétendre, en effet, à réaliser une péréquation absolue, car il n'y a pas de liaison intime entre les quatre cédules, étudiées et votées séparément, qui subsistent à côté les unes des autres, mais ne se pénètrent pas. Chacun des impôts a, en effet, sa législation spéciale, au point de vue de l'assiette aussi bien que du taux : la base de la taxe est tantôt le revenu net, tantôt la productivité ; la dégression n'est pas admise pour toutes les cédules et son échelle est dissemblable pour les impôts qui l'admettent. Cette absence d'harmonie entraîne un défaut grave, dont se plaindrent beaucoup de contribuables : la superposition. Un brasseur d'Alsace, par exemple, paie la *Gewerbesteuer* sur la productivité de la brasserie qu'il exploite, la *Kapitalsteuer* sur le revenu qui lui provient des actions qu'il a émises en vue de cette exploitation et dont il possède la majorité, enfin la *Lohn-und Besoldungssteuer* sur les appointements qu'il touche en qualité de directeur de l'entreprise.

Manque de précision dans la notion de la productivité, absence de cohésion, possibilité de superposition, tels paraissent donc être les principaux défauts du nouveau régime fiscal d'Alsace-Lorraine ; il est cependant juste d'ajouter qu'aucun système d'impôts, sinon en théorie, ne peut être parfait et que, d'autre part, on ne peut nier que, dans la pratique, le nouveau système ait réalisé et même dépassé les vœux du législateur, en produisant chaque année des plus-values régulières, tout en ne trouvant pas, chez les contribuables, de résistance sérieuse, grâce peut-être à la façon méthodique et peu tracassière suivant laquelle il fut appliqué, et grâce encore à son taux réduit, qui réalisait, pour les redevables peu fortunés, c'est-à-dire pour la majorité de la population, les dégrèvements attendus depuis si longtemps.

Vu :

Le Président de la thèse,

E. BERTHÉLEMY.

Vu :

Le Doyen :

CH. LYON-CAEN.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,

L. LIARD.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	1
PREMIÈRE PARTIE	
L'impôt foncier	9
CHAPITRE 1 ^{er} . — <i>L'impôt sur la propriété non bâtie</i> <i>(Grundsteuer)</i>	11
§ 1. — Évaluation de la matière imposable	13
§ 2. — Établissement de l'impôt	21
CHAPITRE II. — <i>L'impôt sur la propriété bâtie (Gebäu-</i> <i>desteuer)</i>	23
§ 1. — Évaluation de la matière imposable	24
§ 2. — Établissement de l'impôt	31
DEUXIÈME PARTIE	
L'impôt sur les bénéfices du commerce et de l'in-	
dustrie (Gewerbesteuer).....	37
§ 1. — Traits principaux de la législation française des patentes.....	39
§ 2. — Caractères généraux de la nouvelle législation des patentes en Alsace-Lorraine.....	44
§ 3. — Évaluation de la matière imposable	52
a) Objet de l'évaluation	54
b) Bases de l'évaluation	59

1. Signes extérieurs.....	59
2. Autres renseignements	62
3. La Déclaration	63
c) Agents d'évaluation.....	68
d) Exemples et conclusion.....	70
§ 4. — Établissement de l'impôt	76

TROISIÈME PARTIE

L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers et sur les salaires et traitements (Kapitalsteuer, Loh-und Besoldung-steuer).....	89
§ 1. — Traits généraux des nouveaux impôts.....	91
§ 2. — Évaluation de la matière imposable.....	93
a) Consistance de la matière imposable...	94
b) La déclaration.....	96
c) Le contrôle.....	99
§ 3. — Établissement de l'impôt	103
CONCLUSION	109

BIBLIOGRAPHIE

Die in Elsass-Lothringen geltenden Gesetze betreffend die direkten Steuern, textes réunis par M. le conseiller ministériel Roth. (Strasbourg. Van Hauten, éditeur.)

I. — *Grundsteuer*. Gesetz vom 6 april 1892.

Gesetz vom 13 juni 1900.

II. — *Gebäudesteuer*. Gesetz vom 6 april 1892.

Gesetz vom 14 juli 1895.

III.— *Gewerbsteuer*. Gesetz vom 8 juni 1896.

IV.— *Kapitalsteuer*.

Lohn-und Besoldung-steuer. Gesetz von 13 juli 1901.

Enquête de l'inspection des finances en Alsace-Lorraine, publiée au tome II du Rapport sur le projet de loi présenté à la Chambre des Députés et tendant à l'établissement d'un impôt sur le revenu.

Étude sur le régime des impôts directs en Alsace-Lorraine, par A. Laugel. (Strasbourg. Noiriel, éditeur, 1902.)

Grande Imprimerie de Blois, 2, rue Haute.
